

**Tilburg University**

## **Belastingen en mensenrechtenverdragen**

Pauwels, M.R.T.

*Published in:*  
NJCM-bulletin

*Publication date:*  
2011

*Document Version*  
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

*Citation for published version (APA):*  
Pauwels, M. R. T. (2011). Belastingen en mensenrechtenverdragen: Kroniek 2007-2011. *NJCM-bulletin*, 36(6/7), 698-724.

### **General rights**

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

### **Take down policy**

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

## BELASTINGEN EN MENSENRECHTENVERDRAGEN: KRONIEK 2007-2011

Melvin Pauwels \*

In deze kroniek wordt verslag gedaan van de ontwikkelingen in de fiscaalrechtelijke jurisprudentie, voor zover deze beïnvloed wordt door mensenrechtelijke normen. Aan bod komen zowel de nationale jurisprudentie, hoofdzakelijk van de belastingkamer van de Hoge Raad, als de internationale jurisprudentie. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft in de verslagperiode van deze kroniek (1 juli 2007-1 juli 2011) een flink aantal uitspraken gedaan over fiscaalrechtelijke kwesties.

### 1 Inleiding

De vorige kronieken – van de hand van M.W.C. Feteris – hebben al duidelijk gemaakt dat mensenrechtenverdragen van invloed zijn op belastingen.<sup>1</sup> In het verleden heeft vooral het discriminatieverbod invloed gehad op belastingwetgeving. Verder doen belastingplichtigen in toenemende mate een beroep op artikel 1 Eerste Protocol (hierna: EP) EVRM om (de kwaliteit van) belastingwetgeving ter discussie te stellen. Artikel 6 EVRM is vooral van belang voor fiscale boeten. Hierna behandel ik jurisprudentie over belastingen en mensenrechten in de periode 1 juli 2007 tot 1 juli 2011.<sup>2</sup> In verband met de relatief lange periode waarover gerapporteerd wordt, ligt bij de nationale jurisprudentie sterk het accent op arresten van de Hoge Raad.<sup>3</sup> De nadruk ligt in deze bijdrage op inventarisatie en systematisering en minder op evaluatie. Ik tracht vooral via voetnoten ook enige aandacht te geven aan fiscale literatuur. In de slotparagraaf geef ik aan wat de belangrijkste ontwikkelingen zijn.

■ Mr. dr. M.R.T. Pauwels is verbonden aan de Tilburg University en werkzaam als gerechtsauditeur bij het wetenschappelijk bureau van de Hoge Raad der Nederlanden; melvinpauwels@gmail.com. De bijdrage is begin september 2011 afgesloten.

1 De laatste kroniek van Feteris verscheen in *NJCM-Bulletin* 2007, p. 1130-1152. Illustratief voor het belang is ook het recente tweejaarverslag 2009-2010 van de Hoge Raad, waarin veel aandacht is voor de invloed van het EVRM op belastingen, alsmede de nieuwste druk van het standaardwerk *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht* (Deventer: Kluwer, 2010), thans van de hand van R.E.C.M. Niessen, waarin voor het eerst een apart hoofdstuk is gewijd aan mensenrechtenverdragen.

2 Ik heb behalve van de Nederlandse jurisprudentiebronnen dankbaar gebruik gemaakt van de Hudoc-database en van de overzichten van Philip Baker in *European Taxation* (2008, p. 315-316; 2009, p. 326-327 en p. 596-598; 2010, p. 259-261 en p. 568-569; 2011, p. 253-255).

3 Buiten beschouwing blijven arresten van de belastingkamer van de Hoge Raad waarin het niet om een belasting-gerelateerde zaak gaat, hetgeen vooral arresten zijn betreffende uitspraken van de CRvB. Zie bijv. HR 24 december 2010, *BNB* 2011/78 (art. 8 EVRM), HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285 en HR 12 februari 2010, *BNB* 2010/133 (beide discriminatieverbod).

## 2 Recht op een behoorlijk proces; artikel 6 EVRM

### 2.1 Zakelijk toepassingsbereik artikel 6 EVRM

Zoals bekend heeft het EHRM in de zaak *Ferrazzini* beslist dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op zuivere belastinggeschillen; geschillen over belastingheffing zijn niet aan te merken als de 'determination of civil rights and obligations'.<sup>4</sup> Het EHRM heeft in deze kroniekperiode vastgehouden aan de *Ferrazzini*-lijn.<sup>5</sup> De Hoge Raad volgt het EHRM daar in.<sup>6</sup> Wat ook onveranderd is, is de kritiek op de *Ferrazzini*-lijn.<sup>7</sup>

Het niet van toepassing zijn van artikel 6 EVRM op belastinggeschillen kan wel afbakeningsvragen oproepen. Dit houdt verband met de spanning die er is tussen de omstandigheid dat geschillen over belastingheffing niet zijn aan te merken als de 'determination of civil rights and obligations', en de omstandigheid dat bij belastingheffing inherent het eigendomsrecht aangetast wordt: die aantasting zou als een aantasting van een 'civil right' normaliter wel toegang geven tot de bescherming van artikel 6 EVRM. De afbakening van het begrip belasting(geschil) is daarom van belang.

De Hoge Raad heeft de *Ferrazzini*-lijn doorgetrokken naar geschillen over de hoogte van een met een belastinggeschil verband houdende proceskostenvergoeding op de grond dat, kort gezegd, een dergelijk geschil het hoofdgeschil volgt.<sup>8</sup> Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBB) heeft productschapheffingen aangemerkt als belastingen in het kader van de (niet-)toepassing van artikel 6 EVRM.<sup>9</sup> Het EHRM heeft beslist dat een geschil over wederzijdse vorderingen tussen een belanghebbende en de fiscus die terug te voeren zijn op belastingheffing, moet worden aangemerkt als een belastinggeschil.<sup>10</sup> Interessant is of een geschil over betekeningskosten onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM valt. Betekeningskosten zijn kosten die in rekening worden gebracht voor het betekenen van een dwangbevel tot betaling van een belastingsschuld die een belastingplichtige nog niet betaald heeft. Het in rekening gebrachte bedrag betreft niet het werkelijk bedrag van de kosten (in het verleden geschat op € 1,20) maar is een forfaitair bedrag dat gerelateerd is aan de hoogte van de belastingsschuld en dat kan oplopen tot – schrik niet – thans € 11.246. Van een 'criminal charge' is niettemin geen sprake, volgens de Hoge Raad.<sup>11</sup> Hij nam daarbij in aanmerking dat het in rekening brengen van betekeningskosten bedoeld is om de kosten te dekken die de overheid moet maken voor de invordering

4 EHRM 12 juli 2001, nr. 44759/98 (*Ferrazzini*), BNB 2005/222. H.S.M. Kruijer, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 750-752 heeft gesteld dat het EHRM op zijn oordeel in *Ferrazzini* is teruggekomen, maar dat is mijns inziens niet het geval (M.R.T. Pauwels, *Weekblad voor fiscaal recht* 2008, p. 879-885).

5 Bijv. EHRM 8 januari 2008, nrs. 40766/06 en 40831/06 (*Barsom & Varli*) en EHRM 23 juli 2009, nr. 30345/05 (*Joubert*).

6 Bijv. HR 25 april 2008, BNB 2008/175, HR 11 december 2009, BNB 2010/57, HR 4 maart 2011, BNB 2011/126, en HR 10 juni 2011, V-N 2011/31.5 en 31.6. Zie ook CBB 4 juni 2008, AB 2008/345 en CBB 8 september 2010, AB 2010/264.

7 Natalie Lee, *British Tax Review* 2010, p. 589-609 en Philip Baker, *European Taxation* 2010, p. 260.

8 HR 11 december 2009, BNB 2010/57, met verwijzing naar EHRM 29 februari 2000, nr. 45053/98 (*Amis de St. Raphaël et de Fréjus*).

9 CBB 4 juni 2008, AB 2008/345 en CBB 8 september 2010, AB 2010/264.

10 EHRM 14 april 2009, nr. 29268/03 (*S.C. Ghepardul S.R.L.*).

11 HR 23 oktober 2009, BNB 2009/317. Tot die conclusie kwam eerder A-G Wattel in onderdeel 9.6 van zijn conclusie voor HR 10 juli 2009, BNB 2009/246.

van belastingschulden en als prikkel voor belastingschuldigen om tot betaling over te gaan. Dat in absolute zin en in vergelijking met de werkelijke kosten het in rekening gebrachte bedrag zo hoog kan zijn dat daarvan een preventieve en afschrikwekkende werking uitgaat, heeft niet een zodanig overheersend karakter dat de kostenberekening daardoor over het geheel genomen een strafkarakter krijgt in de zin van artikel 6 EVRM, aldus de Hoge Raad.<sup>12</sup> A-G Wattel was geneigd de vraag of een geschil over betekeningskosten aan te merken is als een 'determination of civil rights and obligations', wel bevestigend te beantwoorden op basis van de overweging dat betekeningskosten onderdeel van de incasso van belastingvorderingen zijn en een geschil over de incasso in beginsel wél onder artikel 6 EVRM lijkt te vallen.<sup>13</sup> De Hoge Raad kwam aan deze kwestie niet toe. De vraag of een geschil betreffende de heffing van leges ter zake van het in behandeling nemen van een aanvraag voor een bouwvergunning, de 'determination of civil rights and obligation' in de zin van artikel 6 EVRM betreft, heeft de Hoge Raad expliciet onbeantwoord gelaten; A-G Wattel beantwoordde de vraag bevestigend.<sup>14</sup>

Interessant is dat het EHRM een 'substance over form'-benadering hanteerde in de zaak *Niedzwiecki*. De Duitse kinderbijslagregeling maakte in het desbetreffende jaar deel uit van de inkomenstenbelastingwetgeving. Mede omdat het desbetreffende geschil alleen over kinderbijslag ging, werd artikel 6 EVRM toch van toepassing geacht.<sup>15</sup> Een 'substance over form'-benadering klinkt ook door in een beslissing van het EHRM waarin een opgelegde verhoging bovenop het verschuldigde belastingbedrag niet werd aangemerkt als een straf maar als vertragsrente, hoewel de fiscus zelf de term 'pénalités' had gebruikt.<sup>16</sup>

Scherp voor ogen moet worden gehouden dat tijdens het traject van controle, heffing en inning van belastingen er sprake van kan zijn dat een ander recht in het gedrang komt dat wél is aan te merken als 'civil right' in de zin van artikel 6 EVRM. In zoverre is artikel 6 EVRM dan wel van toepassing. Een voorbeeld hiervan is te vinden in de zaak *Ravon* waarin de rechtmatigheid van een door de Franse fiscus uitgevoerde huiszoeking aan de orde was, en artikel 6 EVRM van toepassing werd geacht omdat het huisrecht een 'civil right' is.<sup>17</sup>

## 2.2 Indirecte invloed van artikel 6 EVRM op geschillen over belastingheffing

Artikel 6 EVRM is weliswaar niet van toepassing op belastinggeschillen, maar jurisprudentie over deze bepaling kan er wel indirecte invloed op hebben. De rechtspraak biedt in deze kroniekperiode twee voorbeelden. Het eerste betreft terugwerkende kracht van wetgeving, in het bijzonder de situatie dat als gevolg daarvan een lopende rechterlijke procedure doorslaggevend wordt beïnvloed. Wanneer artikel 6 EVRM van toepassing is hanteert het EHRM voor die situatie als kader dat 'the principle of the rule of law and the notion of fair trial enshrined in Article 6 preclude any interference by the legislature – other than on compelling grounds of the general interest – with the administration of justice designed to influence the judicial

12 HR 23 oktober 2009, *BNB* 2009/317.

13 Onderdeel 9.7-9.16 van de conclusie van Wattel voor HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/246. De A-G wees daarbij op HR 5 november 1997, *BNB* 1997/406.

14 HR 10 juni 2011, V-N 2011/31.7. Vgl. EHRM 13 juli 2006, nr. 38033/02 (Stork), *FED* 2006/105.

15 EHRM 1 april 2010, nr. 12852/08 (Niedzwiecki), *FED* 2011/52.

16 EHRM 6 oktober 2009, nr. 29494/08 (Poniatowski).

17 EHRM 21 februari 2008, nr. 18497/03 (Ravon e.a.), *FED* 2010/17.

determination of a dispute.<sup>18</sup> Dit kader heeft het EHRM getransponeerd naar de toetsing onder artikel 1 EP EVRM en is daarom ook van belang voor terugwerkende kracht van belastingwetgeving.<sup>19</sup> Dit heeft er in de belastingzaak *Joubert* toe geleid dat het EHRM in een dergelijk geval artikel 1 EP EVRM geschonden achtte (zie par. 3.6).

Het tweede voorbeeld betreft het door artikel 6 EVRM gewaarborgde recht op geschilbeslechting binnen een redelijke termijn. De Hoge Raad heeft, in navolging van de andere hoogste bestuursrechters, geoordeeld dat 'met overeenkomstige toepassing van art. 8:73 Awb' aan een belanghebbende een vergoeding van immateriële schade kan worden toegekend wanneer de redelijke termijn wordt overschreden in belastinggeschillen.<sup>20</sup> De Hoge Raad sluit daarbij aan bij jurisprudentie van het EHRM over artikel 6 EVRM.<sup>21</sup> Dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op belastinggeschillen doet daaraan niet af, omdat 'de rechtszekerheid als algemeen aanvaard rechtsbeginsel dat aan artikel 6 van het EVRM mede ten grondslag ligt, (...) evenzeer binnen de nationale rechtsorde en evenzeer los van de genoemde bepaling [geldt].'

### 2.3 Toegang tot de rechter

In deze kroniekperiode heeft de Hoge Raad ter zake van de toepassing van artikel 6:9 en artikel 6:11 Awb (die op de ontvankelijkheid van een bezwaar of beroep betrekking hebben) vastgehouden aan zijn jurisprudentie die inhoudt dat soepelere regels voor de stelplicht en bewijslast van een belanghebbende gelden indien het rechtsmiddel betrekking heeft op een boete.<sup>22</sup> De Hoge Raad baseert deze jurisprudentie op het recht op toegang tot de rechter ingevolge artikel 6 EVRM.<sup>23</sup> In de literatuur wordt soms betwijfeld of artikel 6 EVRM wel dwingt tot deze jurisprudentie, en niet alle andere hoogste bestuursrechters volgen deze lijn van de Hoge Raad.<sup>24</sup> De Hoge Raad heeft in deze kroniekperiode voor het eerst bevestigd dat gevolg van zijn jurisprudentie kan zijn dat van een buiten de termijn ingediend bezwaarschrift (of beroepschrift) dat betrekking heeft op zowel de aanslag als de daarmee verbandhoudende boete, het bezwaar tegen de boete wel, maar dat tegen de aanslag niet ontvankelijk is.<sup>25</sup> Dit gevolg treedt op, omdat de aanslag en een boete thans afzonderlijke beschikkingen zijn. Voorheen (tot 1998) was de boete (verhoging) onderdeel van de aanslag en werd – mits ook een boete was opgelegd – de aanslag meegetrokken in het gunstigere bewijslastregime voor de boete.

Ook in fiscale kringen houdt de aangekondigde verhoging van het griffierecht de pennen in beweging, waarbij onder meer aandacht is voor de verhouding daarvan met artikel 6 EVRM

18 Bijv. EHRM 28 oktober 1999, nrs. 24846/94 etc. (Zielinski & Pradal e.a.), NJ 2000/514.

19 M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen* (diss. Tilburg), Amersfoort: Sdu 2009, p. 426-433, met verdere jurisprudentieverwijzingen.

20 Arresten van 10 juni 2011, V-N 2011/31.5-31.7. Zie eerder bijv. CBB 8 september 2010, AB 2010/264 ter zake van een als 'belasting' aangemerkte productschapsheffing.

21 De Hoge Raad noemt EHRM 29 maart 2006, nr. 62361/00 (Riccardi Pizzati), JB 2006/134.

22 HR 25 april 2008, BNB 2008/175 en HR 10 april 2009, BNB 2009/148.

23 HR 22 juni 1988, BNB 1988/292.

24 Vgl. M.W.C. Feteris, *Fiscale bestuurlijke boetes en het recht op een behoorlijk proces*, Deventer: Kluwer 2002, p. 168, alsmede P. van Dijk & J.C.A. de Poorter, 'De belastingrechtspraak en het algemene bestuursprocesrecht', in: *Wetgevingskunsten* (Bartel-bundel), Den Haag: Sdu Uitgevers 2010, p. 80, die verwijzen naar de andersluidende opvatting van ABRvS 17 juni 2009, JB 2009/324.

25 HR 25 april 2008, BNB 2008/175.

en artikel 47 Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.<sup>26</sup> Voor zover het een belastinggeskil betreft, kan griffierecht overigens niet worden bestreden op basis van artikel 6 EVRM, dat immers niet op belastinggeschillen ziet.<sup>27</sup> Op diezelfde grond werd in HR 11 december 2009, *BNB* 2010/57 verworpen de klacht dat de geringe proceskostenvergoeding (op grond van het Besluit proceskosten bestuursrecht) een beperking vormt van de toegang tot de rechter als gewaarborgd door artikel 6 EVRM.

Vermelding verdient tot slot de conclusie van A-G Niessen voor HR 12 december 2008, *BNB* 2009/54, waarin de A-G uitgebreid ingaat op de verhouding tussen onder meer artikel 6 EVRM en het bepaalde in artikel 6:5, derde lid, Awb dat, indien het beroepsschrift in een vreemde taal is gesteld en een vertaling voor een goede behandeling van het beroep noodzakelijk is, de indiener zorgt dient te dragen voor een vertaling.<sup>28</sup>

Wat betreft EHRM-jurisprudentie verdient met name de zaak *Ravon* aandacht.<sup>29</sup> Ravon e.a. wilden de rechtmatigheid van een bij hen door de Franse fiscus uitgevoerde huiszoeking laten toetsen door de rechter. De Franse wetgeving bracht echter mee dat zodra een dergelijke huiszoeking was afgerond en deze niet tot gevolgen had geleid, een volle rechterlijke toetsing van die huiszoeking effectief niet meer mogelijk was. Het EHRM achtte artikel 6 EVRM geschon- den doordat de belanghebbenden een effectief recht tot toegang van de rechter onthouden was. Daaraan deed niet af dat een rechter vooraf toestemming had gegeven voor de huiszoeking. Dat Ravon e.a. tijdens de huiszoeking bezwaar hadden kunnen maken bij die rechter, deed er evenmin aan af, omdat zij over die mogelijkheid niet waren geïnformeerd.<sup>30</sup>

#### 2.4 Onpartijdige rechter

In HR 10 augustus 2007, *BNB* 2007/311 was aan de orde dat de bestreden uitspraak van het Hof was gedaan door een meervoudige kamer waarvan een raadsheer deel uitmaakte, die in zijn voorafgaande functie bij het Ministerie van Financiën een verzoek van de desbetreffende belanghebbende tot toepassing van een in een beleidsbesluit opgenomen faciliteit had afgewezen. Voor het Hof was onder meer het van toepassing zijn van dat beleidsbesluit aan de orde. De Hoge Raad oordeelde – overigens zonder verwijzing naar artikel 6 EVRM – dat gelet op de eerdere betrokkenheid van deze raadsheer ‘in een hoedanigheid die hem deed staan aan de zijde van een der partijen in het onderhavige geschil’ de behandeling daarvan door die meervou- dige kamer niet kon beantwoorden aan de eis van rechterlijke onpartijdigheid.

26 Bijv. R.E.C.M. Niessen, *NTFR* 2011/439, G.J.M.E. de Bont, *NTFR* 2011/1252, en J.M.J.F. Jansen, *Weekblad voor fiscaal recht* 2011, p. 576 e.v.

27 HR 4 maart 2011, *BNB* 2011/126.

28 Zie over deze materie ook R. den Ouden & V.F.R. Woeltjes, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009, nr. 4.

29 EHRM 21 februari 2008, nr. 18497/03 (Ravon e.a.), *FED* 2010/17. Het EHRM heeft dezelfde beslissing genomen in enige andere vergelijkbare zaken nadien; zie Philip Baker, *European Taxation* 2009, p. 596. Zie voor opvattingen over de consequenties van de *Ravon*-zaak voor Nederland *FED*-annotator Thomas en J.M. van der Vegt, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2009, nr. 3.

30 Opmerking verdient dat in verband met nieuwe jurisprudentie van de Conseil d'Etat waaruit blijkt dat de rechter die toestemming heeft gegeven (toch) competent blijft om na beëindiging van de huiszoeking te beslissen over de rechtmatigheid ervan, het EHRM in een overigens vergelijkbare zaak als *Ravon* inmiddels tot een andere conclusie is gekomen (EHRM 19 mei 2009, nr. 43387/85 (SA LPG Finance)); dat doet uiteraard niet af aan de boodschap van de zaak *Ravon*.

## 2.5 Het vermoeden van onschuld

Het door artikel 6, tweede lid, EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld speelt een belangrijke rol in de *KB-Lux*-arresten van 15 april 2011 van de Hoge Raad.<sup>31</sup> De Belastingdienst had van de Belgische belastingdienst microfiches ontvangen die gegevens – saldi op 31 januari 1994 – bevatten over rekeningen van Nederlandse inwoners bij de Kredietbank Luxembourg. Van de vermoedelijke rekeninghouders hebben vervolgens sommigen desgevraagd met de fiscus meegewerkt; anderen hebben ontkend rekeninghouder te zijn dan wel geweigerd mee te werken. Ten aanzien van deze ontkenners en weigeraars zijn modelmatig – op basis van de gegevens van de ‘meewerkers’ – berekende (navorderings)aanslagen opgelegd over, veelal, de jaren 1990 tot en met 2000, met daarbij boeten van 100% (let wel, veelal is het enige concrete bewijs het microfiche dat een saldo op 31 januari 1994 vermeldt). Dit was ook het geval bij de belanghebbende in de arresten van 15 april 2011. Voor de Hoge Raad hielden de aanslagen stand zoals die door het Hof waren verminderd. Daarbij speelde een grote rol dat de sanctie van omkering van de bewijslast op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen van toepassing was, omdat belanghebbende niet aan zijn informatieverplichtingen had voldaan. De Hoge Raad casceerde evenwel ‘s Hofs oordeel dat de boeten in stand konden blijven. Kernpunt bij het oordeel van de Hoge Raad was dat – mede gelet op de onschuldpresumptie – de omstandigheid dat belanghebbende niet aan zijn fiscale informatieverplichtingen heeft voldaan, geen invloed heeft op de bewijslastverdeling ter zake van het beboetbare feit dat hij bepaalde inkomsten of vermogensbestanddelen niet heeft aangegeven. In verband met de procedure na verwijzing gaf de Hoge Raad vervolgens een samenvatting van de EHRM-jurisprudentie over de onschuldpresumptie, het gebruik van vermoedens en in hoeverre het zwijgen van een belanghebbende kan bijdragen tot het bewijs. Ook gaf de Hoge Raad enige richtlijnen mee, waaronder de richtlijn dat de omstandigheid dat een belanghebbende op 31 januari 1994 enig banktegoed aanhield niet zonder aanvullend bewijs, zoals ervaringsregels, een vermoeden kan rechtvaardigen dat die belanghebbende ook in andere jaren een banktegoed heeft aangehouden.

In een belangrijk arrest van 18 januari 2008 (*BNB* 2008/165) heeft de Hoge Raad de knoop doorgehakt met betrekking tot de kwestie in hoeverre de voor de belastingheffing onder omstandigheden toegepaste sanctie van de omkering van de bewijslast ex. artikel 27e Algemene wet inzake rijksbelastingen doorwerkt naar de vergrijpboete. Deze sanctie houdt in dat de rechter het beroep ongegrond verklaart, tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is. Van belang is dat de grondslag van de vergrijpboeten wordt gevormd door, kort en onzuiver gezegd, de belasting die niet is geheven als gevolg van opzet of grove schuld van de belastingplichtige. Daarmee was de vraag of indien de hoogte van die belasting is komen vast te staan met toepassing van de sanctie van omkering van de bewijslast, dit ook doorwerkt naar de boetegrondslag. Op basis van de wetsgeschiedenis, de tekst en het systeem van de wet komt de Hoge Raad tot de conclusie dat uitgegaan moet worden van het bedrag aan belasting zoals vastgesteld met toepassing van de sanctie van omkering van de bewijslast. Vervolgens komt de Hoge Raad echter met een nuancering ter zake van de doorwerking: bij de beoordeling of een opgelegde vergrijpboete een passende en ook geboden sanctie is voor het vergrijp dat is begaan, moet de rechter de omstandigheden van het geval in aanmerking nemen, waartoe – en

31 HR 15 april 2011, *NTFR* 2011/945-946.

dan komt het – ‘behoort de wijze waarop de hoogte van de verschuldigde belasting is komen vast te staan, waaronder ook valt de omstandigheid dat hiertoe de (...) omkering van de bewijslast is toegepast.’ Op welke wijze de feitenrechters rekening moeten houden met de omstandigheid dat de omkering van de bewijslast is toegepast, blijkt niet uit het arrest, noch uit latere rechtspraak van de Hoge Raad. Overigens wordt in de literatuur nog verder gediscussieerd over de vraag naar de juistheid van het oordeel van de Hoge Raad in het licht van artikel 6 EVRM.<sup>32</sup> In de hiervoor besproken *KB-Lux*-arresten van 15 april 2011 is de rechtsregel van HR BNB 2008/165 toegespitst op de daar aan de orde zijnde situatie. In die situatie was bij de beoordeling dat de aanslag rechtmatig was, in aanmerking genomen het gebrek aan medewerking van de belanghebbende. De Hoge Raad overwoog dat bij de beoordeling van de proportionaliteit van de boete aan dat gebrek aan medewerking echter niet een zodanige betekenis kan worden toegekend.

Het EHRM heeft in de Zweedse zaak *Nitschke* de vraag of een fiscale boete moet vervallen bij het overlijden van de belastingplichtige, behandeld in het kader van de onschuldpresumptie.<sup>33</sup> In eerdere Zwitserse zaken had het EHRM overwogen dat het strafsancities opgelegd aan ‘the living’ voor daden die zijn begaan door een overleden persoon, streng zou onderzoeken gelet op de ‘fundamental rule of criminal law that criminal liability does not survive the person who committed the criminal act.’ In deze zaak was volgens het EHRM echter geen sprake van een schending, waarbij het in aanmerking nam dat – anders dan in de Zwitserse zaken – (i) onder Zweeds recht de nalatenschap een aparte rechtspersoon is, en de erfgenamen daarom niet persoonlijk aansprakelijk zijn voor de schulden van de overledene; (ii) *Nitschke* niet beschuldigd was van een misdrijf; de belastingverhogingen waren opgelegd ‘on objective grounds’; (iii) de verhogingen waren opgelegd aan *Nitschke* toen hij nog leefde en door hem waren betaald.

## 2.6 Het recht om geen bewijs tegen zichzelf te hoeven leveren

De *KB-Lux*-zaken hebben ook op het gebied van het verbod op gedwongen zelfincriminatie voor jurisprudentie gezorgd. De vorige kroniek meldde een conclusie van A-G Wattel ter zake. In zijn inmiddels gewezen arrest kiest de Hoge Raad een iets andere benadering dan de A-G.<sup>34</sup> Aan de orde was dat belanghebbende stukken met gegevens had verstrekt nadat de inspecteur daarom had verzocht en daarbij had gewezen op de gevolgen die de wet verbindt aan het niet verschaffen van inlichtingen in het kader van de heffing van belastingen. De inspecteur had de gegevens ook gebruikt voor de boete-oplegging. De vraag rees hoe dit zich verhoudt met het door artikel 6 EVRM gewaarborgde verbod op gedwongen zelfincriminatie, waarbij het

32 Zie onder meer J.J. Vetter in *FED* 2008/36, G.J.M.E. de Bont in *BNB* 2008/165, A.J.H. van Suilen, *NTFR-beschouwingen* 2008/40, L.H.E. Møller, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2008, nr. 5 en E. Thomas, *Maandblad Belasting Beschouwingen* 2008, nr. 7/8.

33 EHRM 27 september 2009, nr. 6301/05 (*Nitschke*), *FED* 2008/4.

34 HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/159. Zie – kritisch – over deze arresten bijv. F.J.P.M. de Haas en D.N.N.N. Jansen, *Tijdschrift Formeel Belastingrecht* 2008, nr. 4 en G.J.M.E. de Bont, *Weekblad voor fiscaal recht* 2009, p. 1405 e.v. (met de veelzeggende titel: ‘Is het nemo tenetur-beginsel in Nederland werkelijk passé?’).



aankomt op een interpretatie van de EHRM arresten *Saunders, Allan, Jalloh*, en *O'Halloran & Francis*.<sup>35</sup>

De Hoge Raad kwam tot het oordeel dat artikel 6 EVRM niet eraan in de weg staat dat in het kader van de beoordeling van de boete-oplegging rekening wordt gehouden met de door belanghebbende overgelegde stukken. Zich aansluitend bij het in het arrest *Saunders* gemaakte onderscheid, was de rechter van oordeel dat die stukken (bewijs)materiaal betreffen dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beschuldigde. Daarbij werd in aanmerking genomen dat die stukken een rekening betreffen waarvan belanghebbende reeds buiten zijn eigen toedoen als rekeninghouder was geïdentificeerd, dat zij derhalve stukken zijn waarvan de inspecteur het bestaan mocht aannemen, dat de stukken niet van rechtstreeks belang zijn voor de vraag óf belanghebbende het beboetbare vergrijp heeft begaan, en dat zij door belanghebbende zijn overgelegd nadat de inspecteur gespecificeerd had aangegeven welke bescheiden hij verlangde. Aan zijn oordeel doet volgens de Hoge Raad niet af dat enige actieve participatie van de belastingplichtige – hier: de toezending van de stukken – is vereist. Voorts merkte de rechter op dat bij de beoordeling of het recht van belanghebbende om zich niet te incrimineren is geëerbiedigd, de aard en mate van uitgeoefende dwang een rol spelen. De Hoge Raad was in dat kader van oordeel dat zelfs indien ervan wordt uitgegaan dat de mededeling van de inspecteur omtrent de gevolgen die de wet verbindt aan het niet verschaffen van inlichtingen in het kader van de heffing van belastingen, mede moet worden opgevat als uitgeoefende dwang in het kader van mogelijke boeteoplegging, niet kan worden gezegd dat de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties neerkomt op een ‘coercion or oppression in defiance of the will of the accused’ in de zin van de rechtspraak van het EHRM.

Van belang voor toekomstige projecten van de fiscus met betrekking tot verzwegen buitenlandse spaartegoeden is ook een arrest van de civiele kamer.<sup>36</sup> Belanghebbende had desgevraagd verklaard een rekening te hebben geopend bij een bank in Luxemburg, maar weigerde verder gegevens te verstrekken aan de fiscus. De fiscus vorderde vervolgens langs civielrechtelijke weg verstrekking van die gegevens op straffe van een dwangsom. Van schending van het verbod op zelfincriminatie was hier volgens de Hoge Raad geen sprake, nu het niet om het vergaren van gegevens ten behoeve van boete-oplegging gaat, maar om het verkrijgen van bestaande bankgegevens ten behoeve van een juiste belastingheffing. De mogelijkheid van toekomstig gebruik ten dienste van bestuurlijke beboeting, staat er niet aan in de weg dat door middel van een dwangsom nakoming van de (wettelijke) verplichting tot het verstrekken van de onderhavige – onafhankelijk van zijn wil bestaande – gegevens wordt afgedwongen.

## 2.7 Recht van de verdachte om in zijn tegenwoordigheid te worden berecht

Artikel 6 EVRM waarborgt het recht van de verdachte om in zijn tegenwoordigheid te worden berecht. Een probleem ontstaat in de situatie waarin een belanghebbende ook in een andere

35 EHRM 17 december 1996, nr. 19187/91, *Saunders*, BNB 1997/254, EHRM 5 november 2002, nr. 48539/99, *Allan*, NJ 2004/262, EHRM 11 juli 2006, nr. 54810/00, *Jalloh*, NJ 2007/226 en EHRM 29 juni 2007, nrs. 15809/02 en 25624/02, *O'Halloran en Francis*, NJ 2008/25.

36 HR 18 september 2009, BNB 2010/21, NJ 2009/566. Zie daarover bijv. S. Bharatsingh, Weekblad voor fiscaal recht 2011, p. 47 e.v.

rol dan als partij in een met zijn zaak samenhangende zaak optreedt en de kans bestaat dat de waarheidsvinding wordt belast door het risico dat getuigenverklaringen op elkaar worden afgestemd. Ter zake van een dergelijke situatie heeft HR 2 oktober 2009, *BNB* 2010/189 in het kader van de interpretatie van artikel 8:63 Awb (jo. artikel 179 Rv) geoordeeld – daarbij expliciet oog hebbend voor de eisen van artikel 6 EVRM – dat een getuige door de rechter buiten aanwezigheid van de belanghebbende kan worden gehoord, indien een gemachtigde de belanghebbende vertegenwoordigt, die gemachtigde in de gelegenheid wordt gesteld aanwezig te zijn en aan de getuige vragen te stellen, en de rechter de belanghebbende op de hoogte stelt van hetgeen tijdens zijn afwezigheid is voorgevallen en in de gelegenheid stelt hierop te reageren.

## 2.8 Recht op rechtsbijstand

Artikel 6 EVRM waarborgt het recht op (kosteloze) rechtsbijstand indien de verdachte niet over voldoende middelen beschikt om een raadsman te bekostigen én de belangen van een behoorlijke rechtspleging dit eisen. Op deze laatste voorwaarde liep het voor de belanghebbenden stuk in de zaak *Barsom & Varli* inzake een gemengd geschil (belasting én boete), mede omdat het belang vooral gelegen was in de belastingaanslagen en minder in de fiscale boeten.<sup>37</sup>

## 2.9 Berechting binnen een redelijke termijn

In de twee voorgaande kronieken is reeds uitgebreid stil gestaan bij de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad – vooral het standaardarrest HR *BNB* 2005/337 – en die van de feitenrechters over overschrijding van de redelijke termijn in boete-zaken, in het bijzonder over de lengte van de redelijke termijn en de gevolgen van overschrijding ervan voor de hoogte van de boete.<sup>38</sup>

De belastingkamer van de Hoge Raad heeft in HR 19 december 2008, *BNB* 2009/201 naar aanleiding van jurisprudentie van de strafkamer (HR 17 juni 2008, *NJ* 2008/358) haar standaardarrest HR *BNB* 2005/337 aangepast voor wat betreft de gevolgen die worden verbonden aan overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure.<sup>39</sup> Als uitgangspunten gelden: 1. vermindering van de boete met 5% bij overschrijding met zes maanden of minder; 2. boetevermindering met 10% bij overschrijding met meer dan zes maanden doch niet meer dan twaalf maanden; 3. bij termijnoverschrijding met meer dan twaalf maanden handelt de Hoge Raad naar bevind van zaken, waarbij in verband met 1 en 2 geldt dat de omvang van de vermindering niet meer bedraagt dan € 2.500, en indien het gaat om een boete die minder bedraagt dan € 1.000, geen vermindering wordt toegepast, maar volstaan wordt met het oordeel dat de geconstateerde verdragsschending voldoende is gecompenseerd met de vaststelling dat inbreuk is gemaakt op artikel 6 EVRM.

37 EHRM 8 januari 2008, nrs. 40766/06 en 40831/06 (*Barsom & Varli*).

38 Zie par. 2.2 over de redelijke termijn in belastinggeschillen.

39 Zie hierover bijv. C.M. Bergman, *NTFR-beschouwingen* 2008/47 en P. de Haas, *Weekblad Fiscaal Recht* 2009, p. 294 e.v.

Andere arresten op dit terrein betreffen vooral een nadere uitwerking of verduidelijking van HR *BNB* 2005/337. Zo is beslist dat voor de bepaling of de redelijke termijn in acht is genomen, de tijd die gemoeid is geweest met het verkrijgen van een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie niet dient te worden meegerekend.<sup>40</sup> Wat betreft de gevolgen van overschrijding van de redelijke termijn is het van belang dat de rechter een boete-vermindering wegens die overschrijding niet achterwege mag laten op de grond dat hij (de overschrijding van de redelijke termijn weggedacht) een hogere boete passend zou hebben geoordeeld ('interne compensatie' op dit punt is dus niet toegestaan).<sup>41</sup>

Het EHRM heeft in enige fiscale-boetezaken een schending van de redelijke termijn aanwezig geacht.<sup>42</sup> Noemenswaardig is vooral de zaak *Wienholtz*, omdat de lange duur (ruim 17 jaar) van een fiscale strafprocedure voor een groot deel erdoor veroorzaakt was dat de zaak op verzoek van de belanghebbende was aangehouden in afwachting van de uitkomst van een parallelle fiscale procedure.<sup>43</sup> Niettegenstaande dat belanghebbende erom had verzocht en dat het EHRM het aanhouden van een zaak in een dergelijke situatie op zichzelf redelijk achtte, was artikel 6 EVRM geschonden. Interessant is dat het EHRM liet doorklinken dat staten in mechanismen moeten voorzien om te voorkomen dat parallelle procedures automatisch tot vertraging leiden.

### 3 Bescherming van eigendom<sup>44</sup>

#### 3.1 Inleiding

In de vorige kroniek werd opgemerkt dat – afgezien van toetsing van overgangsrecht – artikel 1 EP EVRM geen opmerkelijke fiscale jurisprudentie had opgeleverd, en dat er veel sprake was van wanhoopspogingen van belastingplichtigen. Die wanhoopspogingen zijn ook in deze kroniekperiode volop waarneembaar, maar er is nu wel interessante jurisprudentie. In verband daarmee is de (sub)paragraaf-indeling gewijzigd. De indeling volgt het schema voor toetsing aan artikel 1 EP EVRM. Evenals in de vorige kroniek wordt in een aparte paragraaf ingegaan op toetsing van overgangsrecht.

#### 3.2 Aantasting van eigendomsrecht

Voordat getoetst kan worden aan artikel 1 EP EVRM moet worden beoordeeld of sprake is van (i) een eigendomsrecht (ii) dat wordt aangetast. Indien de belastingheffing zelf wordt bestreden,

40 HR 26 februari 2010, *BNB* 2010/199, HR 9 april 2010, *BNB* 2010/201 met verwijzing naar EHRM 26 februari 1998, nr. 163/1996 (*Pafitis e.a.*), *NJ* 1999/109, en EHRM 24 april 2008, nr. 12066/06 (*Mathy*).

41 HR 5 december 2008, *BNB* 2009/177.

42 Bijv. EHRM 17 juli 2008, nr. 8174/05 (*Kovács*), EHRM 5 januari 2010, nr. 13102/04 (*Impar Ltd*) en EHRM 18 januari 2011, nr. 9668/06 (*Rikoma Ltd*).

43 EHRM 21 december 2010, nr. 974/07 (*Wienholtz*).

44 Zie bijv. Bruno Peeters, 'The Protection of the Right to Property in Article 1 of the First Protocol to the European Human Rights Convention Limiting the Fiscal Power of States', in: L. Hinnekens (e.d.), *Festschrift Vanistendael*, Alphen aan de Rijn: Kluwer Law International 2008, p. 679-701, Pauwels 2009 (*supra* noot 19), p. 401-439 en Rusen Ergec, *Intertax* 2011, p. 2-11.

levert deze vraag veelal geen probleem op. Bij belastingheffing is inherent sprake van een aantasting van het eigendomsrecht, zo blijkt ook uit jurisprudentie van het EHRM in deze kroniekperiode.<sup>45</sup>

Soms rijst de eigendomsvraag toch afzonderlijk. Bij een nadelige wijziging in de regelgeving kan de vraag rijzen of de aantasting van een door de oude regeling gewekte *verwachting* over een zekere toekomstige fiscale behandeling, een aantasting van het eigendomsrecht is. Een vergelijkbare vraag rijst indien de regels over verliesverrekening wijzigen; is een 'fiscaal verlies' aan te merken als een 'possession' en is een wijziging van de mogelijkheden tot verrekening dan een aantasting van dat eigendom? De Hoge Raad pleegt het antwoord op vragen als deze in het midden te laten, ook in deze kroniekperiode.<sup>46</sup>

Ook anderszins wordt soms op de eigendomsvraag ingegaan. In de zaak *Joubert* was er volgens het EHRM in het licht van eerdere Franse jurisprudentie een 'legitimate expectation' bij de belanghebbenden dat zij in de lopende rechterlijke procedure het in geschil zijnde belastingbedrag zouden terugkrijgen, en daarmee van een 'possession'.<sup>47</sup> In de zaak *'Bulves' AD* werd de weigering door de Bulgaarse belastingdienst van aftrek van inkoop-BTW, ondanks dat belanghebbende zelf had gehandeld in overeenstemming met de regels, aangemerkt – via de band van een 'legitimate expectation' – als een aantasting van het eigendomsrecht.<sup>48</sup>

### 3.3 Rechtsgeldigheid

De eis van rechtsgeldigheid van de aantasting van het eigendomsrecht kent verschillende, overigens sterk samenhangende, aspecten.<sup>49</sup> Ten eerste dient de aantasting een basis te hebben in het nationale recht. Ten tweede dient het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening te zijn (ook wel de 'kwalitatieve eis' genoemd). Ten derde moet een aantasting vergezeld gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die aantasting. Met betrekking tot dit derde aspect zijn in deze kroniekperiode belangrijke arresten gewezen door de Hoge Raad.

Het eerste aspect van de rechtsgeldigheidseis zal in de nationale rechtspraak met betrekking tot belastingheffing normaliter geen rol spelen. Immers, voor zover de belastingheffing niet in overeenstemming is met het nationale recht, zal de nationale rechter op grond daarvan – naar intern recht – al in zoverre een streep door de belastingheffing halen, en wordt niet toegekomen aan toetsing aan artikel 1 EP EVRM.<sup>50</sup> Dit eerste aspect zal derhalve normaliter alleen een rol

45 Bijv. EHRM 4 januari 2008, nrs. 25834/05 en 27815/05 (*Imbert de Tremiolles*) en EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05 (*Burden & Burden*), *EHRC* 2008/80.

46 Zie expliciet met betrekking tot de aanspraak op verliesverrekening in HR 7 december 2007, *BNB* 2008/34. Zie ook HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/238 inzake een verwachting gebaseerd op het oude recht.

47 EHRM 23 juli 2009, nr. 30345/05 (*Joubert*).

48 EHRM 22 januari 2009, nr. 3991/03 (*Bulves AD*), *FED* 2009/34.

49 Vgl. het overzicht in de niet-belastingzaak EHRM 9 oktober 2008, nr. 38238/04 (*Forminster Enterprises Limited*), onderdeel 64, 65 en 69.

50 In HR 3 april 2009, *BNB* 2009/268-269 had de Hoge Raad dan ook niet veel woorden nodig om belanghebbendes beroep op schending van dit aspect te verwerpen.

kunnen spelen in de procedure voor het EHRM, dat dan in zoverre in wezen de toepassing van het nationale recht door de nationale rechter dient te toetsen. Het EHRM is daarbij terughoudend nu het niet zijn taak is 'to take the place of the domestic courts.' Het EHRM toetst daarom of de nationale beslissing niet 'manifestly unreasonable or arbitrary' is, hetgeen veelal niet het geval is.<sup>51</sup> Het EHRM concludeerde niettemin in de zaak *Shchokin* wel tot een schending. Het EHRM versluisde niet dat het niet begreep waarom een bepaalde regel niet was toegepast, terwijl een ander daarmee tegenstrijdig en nadeliger voorschrift van de fiscus, dat van lagere orde was, wel was toegepast.<sup>52</sup>

Bij uitzondering kan het eerste aspect ook voor de nationale rechter spelen. HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48 betrof het geval dat vooruitgelopen was (zowel door de inhoudingsplichtige als door de fiscus bij de uitspraak op het bezwaar van belanghebbende) op een uiteindelijk aangenomen wetsvoorstel dat voorzag in afschaffing van een bepaalde gunstige regeling (de PC-privé-regeling) met terugwerkende kracht tot de datum van het persbericht waarin de afschaffing was aangekondigd (fenomeen van 'wetgeven per persbericht'). Uit het arrest kan impliciet worden afgeleid dat de Hoge Raad van oordeel is dat het achteraf verzorgen van een rechtsgrondslag voor een destijds niet rechtsgeldige aantasting meebrengt dat die aantasting (alsnog) voldoet aan de rechtsgeldigheidseis van artikel 1 EP EVRM.

In de belastingzaak *Agro-B* heeft het EHRM zijn uitgangspunten herhaald met betrekking tot de uitwerking van het aspect van voorzienbaarheid van de kwalitatieve toets.<sup>53</sup> In die zaak werd overigens geen schending aangenomen. Daarvan was wel sprake in de hiervoor genoemde zaak *Shchokin*: de twee belastingregelingen waren 'manifestly' inconsistent zodat niet aan de eis van precisie en duidelijkheid werd voldaan.<sup>54</sup> Interessanter nog is de zaak *Association Les Témoins de Jéhovah* waarin het EHRM – zij het in het kader van toetsing aan de vrijheid van godsdienst – de eis van voorzienbaarheid geschonden achtte (zie hierna, par. 5.2).

In de Nederlandse jurisprudentie komt de kwalitatieve eis (nog) weinig aan de orde. Een uitzondering is HR 3 april 2009, *BNB* 2009/268 inzake onder meer de forfaitaire stikstofheffing. De Hoge Raad oordeelde dat in redelijkheid niet kan worden volgehouden dat de aan de orde zijnde regelgeving (de Meststoffenwet) onvoldoende precies en voorzienbaar in de uitoefening is.<sup>55</sup>

De Hoge Raad heeft twee belangrijke arresten gewezen ter zake van het aspect dat een aantasting vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die aantasting. Het eerste is HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/246 inzake een geschil over in rekening gebrachte betekeningkosten in verband met de uitvaardiging van een dwangbevel (zie over die kosten par. 2.1). Voordat een dwangbevel kan worden uitgevaardigd, dient de belastingschuldige eerst te zijn aangemaand.

51 Zie bijv. de belastingzaken EHRM 25 januari 2011, nrs. 26553/05 etc. (*Nazarev e.a.*) en EHRM 1 februari 2011, nr. 740/05 (*Agro-B*, spol. s r.o.).

52 EHRM 14 oktober 2010, nrs. 23759/03 en 37943/06 (*Shchokin*).

53 EHRM 1 februari 2011, nr. 740/05 (*Agro-B*).

54 EHRM 14 oktober 2010, nrs. 23759/03 en 37943/06 (*Shchokin*).

55 Zie ook HR 3 april 2009, *BNB* 2009/269 waarin de Hoge Raad daaraan nog toevoegde dat niet vereist is dat de precieze uitkomst van elke afzonderlijke bemonstering en analyse van mest en voer door de heffingsplichtige van tevoren kan worden berekend.

Het bepaalde in artikel 7, tweede lid, Kostenwet sluit echter uit dat het verweer van de belasting-schuldige dat hij niet is aangemaand, in de beoordeling wordt betrokken. De Hoge Raad was van oordeel dat sprake was van schending van artikel 1 EP EVRM, waarbij hij zich vooral baseerde op het *Capital Bank*-arrest.<sup>56</sup> De Hoge Raad overwoog daartoe dat de ‘categorische uitsluiting’ van het verweer de mogelijkheid van een effectieve betwisting van de rechtmatigheid van het in rekening brengen van betekeningskosten verhindert. De doelstelling ervan, namelijk het uitsluiten van weinig serieuze verweren, noch het argument dat het geringe bedragen betreft, vormt een rechtvaardiging, omdat die uitsluiting ook het geval treft waarin het verweer gegrond en dus serieus is respectievelijk omdat het bij betekeningskosten om aanzienlijke bedragen kan gaan. Voor zover ik weet is dit het eerste arrest waarin de Hoge Raad een belastingregeling in strijd met artikel 1 EP EVRM acht, en daarmee is het een baanbrekend arrest.

Ruim een jaar later verklaarde HR 22 oktober 2010, *BNB* 2010/335 de zogenoemde Fierensmarge onverbindend. Die marge betreft de in de Wet WOZ opgenomen bepaling dat een bij WOZ-beschikking vastgestelde waarde van een onroerende zaak geacht wordt juist te zijn indien de afwijking van de vastgestelde waarde en de werkelijke waarde binnen een bepaalde marge blijft. De Hoge Raad constateerde dat hiermee een effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de WOZ-beschikking wordt verhindert. Immers, de Fierensmarge brengt mee dat de rechter de bij WOZ-beschikking vastgestelde waarde moet handhaven in het geval dat de werkelijke waarde – waar de Wet WOZ op zich van uitgaat – binnen die marge lager is dan de vastgestelde waarde. Het doel van de Fierensmarge om het aantal WOZ-waardeprocedures, en daarmee de werklast van gemeenten en de rechter te beperken, speelt volgens de Hoge Raad bij de rechtsgeldigheidstoets geen rol nu de ‘fair balance’-toets daarvan geen onderdeel uitmaakt. De Hoge Raad motiveerde bovendien waarom hij geen aanleiding zag om de onverbindendheid van de Fierensmarge te beperken tot gevallen waarin het daarbij in totaal betrokken bedrag aan belasting van een meer dan geringe omvang is.

Ik verwacht dat belastingplichtigen deze arresten zullen aangrijpen om belastingwetgeving ter discussie te stellen waarin gebruik wordt gemaakt van ficties, forfaits of anti-misbruikregelingen met geen of beperkte tegenbewijsmogelijkheden.<sup>57</sup> Veel succes daarvan verwacht ik niet. De kern van beide arresten is mijns inziens dat het ging om een regeling die in wezen een procedurele bepaling was die verhindert dat de rechter kan toetsen of een beschikking rechtmatig is, beoordeeld naar het materiële recht. Daarvan moet worden onderscheiden een regeling die *onderdeel* is van het materiële recht, hetgeen bij de meeste ficties, forfaits en anti-misbruikregelingen het geval is. Steun voor deze opvatting is te vinden in een opmerking ten overvloede van de Hoge Raad in het *Fierensmarge*-arrest met kort gezegd de strekking dat een regeling die voorziet in een forfaitaire waardebepaling of in een indeling van zaken in waardeklassen, niet in strijd zou zijn met de rechtsgeldigheidseis.

56 EHRM 24 november 2005, nr. 49429/99 (*Capital Bank*). A-G Wattel was eveneens van mening dat art. 1 EP EVRM was geschonden, maar hanteerde een ‘individual and excessive burden’-redenering en beriep zich vooral op EHRM 22 september 1994, nr. 13616/88 (*Hentrich*), *FED* 1994/762. Voorts achtte de A-G art. 6 EVRM (fair hearing en equality of arms) geschonden; de Hoge Raad kwam daaraan niet toe.

57 Zie overigens nog HR 21 januari 2011, *BNB* 2011/176 waarin – in afwijking van de conclusie van A-G Van Ballegooijen – een in de Invorderingswet opgenomen bewijsvermoeden in het kader van de bestuurdersaansprakelijkheid niet in strijd met de unierechtelijke beginselen van rechtszekerheid en evenredigheid werd geacht. Gegeven dit oordeel ligt het niet in de rede dat de Hoge Raad bij toetsing aan art. 1 EP EVRM tot een ander resultaat komt.

### 3.4 Legitiem doel in het algemeen belang

Met de aantasting van het eigendomsrecht dient een legitiem doel in het algemeen belang te worden nagestreefd. Bij de beoordeling van wat in het algemeen belang is komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe.<sup>58</sup> Wanneer de aantasting de vorm van belastingheffing heeft, zal deze 'legitiem doel'-eis normaliter geen probleem opleveren.<sup>59</sup> In de zaak *Joubert* was dat echter wel geval (zie verder paragraaf 3.6). Het tegengaan van misbruik van belastingwetgeving is aangemerkt als een doel in het algemeen belang.<sup>60</sup>

### 3.5 Evenredigheidstoets

De laatste eis die aan (de rechtspraak over) artikel 1 EP EVRM kan worden ontleend, is dat er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen – de desbetreffende aantasting – en het legitieme doel dat ermee wordt nagestreefd.<sup>61</sup> Er dient een redelijke verhouding ('fair balance') te bestaan tussen het algemeen belang en de bescherming van individuele rechten. Van een dergelijke redelijke verhouding is geen sprake indien de belanghebbende wordt getroffen door een individuele en buitensporige last. Waar het gaat om de beoordeling van de keuze van de middelen om het algemeen belang te dienen, komt de wetgever op het terrein van belastingen<sup>62</sup> een ruime beoordelingsvrijheid toe. Deze ruime beoordelingsvrijheid voor de lidstaten, waarbij de keuze van de belastingwetgever wordt gerespecteerd, tenzij deze zonder redelijke onderbouwing is, is ook in de kroniekperiode bevestigd door het EHRM.<sup>63</sup>

Alle pogingen van belanghebbenden voor de Hoge Raad om een belastingmaatregel te laten afstuiten op de 'fair balance'-toets zijn in deze kroniekperiode tevergeefs gebleken.<sup>64</sup> Deze toets gebeurt veelal in twee stappen. Eerst wordt de wettelijke regeling waarop de desbetreffende aantasting – de belastingheffing – is gegrond, op zichzelf aan die toets onderworpen. Vervolgens wordt indien deze 'abstracte' toets is doorstaan, getoetst of er niettemin toch niet voldaan wordt aan de 'fair balance'-eis doordat sprake is van een excessieve last gelet de omstandigheden van het geval. Deze laatste concrete toets komt regelmatig nauwelijks aan de orde in arresten van de Hoge Raad. Veelal heeft dat als reden dat de desbetreffende belastingplichtige alleen in

58 Zie in deze kroniekperiode bijv. HR 3 april 2009, *BNB* 2009/268 en EHRM 23 juli 2009, nr. 30345/05 (*Joubert*).

59 Rechtbank Utrecht 26 november 2010, LJN BO5098, *SEW* 2011/53 ging uitgebreid in op deze eis in verband met de aan woningbouwcorporaties opgelegde bijdrageheffing bijzondere projectsteun.

60 EHRM 22 januari 2009, nr. 3991/03 ('*Bulves*' AD), *FED* 2009/34.

61 Zie voor het kader bijv. HR 3 april 2009, *BNB* 2009/268.

62 CBB 4 juni 2008, *AB* 2008/345 behandelde de desbetreffende productheffing als belasting voor de toepassing van het EVRM. Rechtbank Utrecht 26 november 2010, LJN BO5098, *SEW* 2011/53 heeft de aan woningbouwcorporaties opgelegde bijdrageheffing bijzondere projectsteun expliciet aangemerkt als belasting in de zin van art. 1 EP EVRM.

63 Bijv. EHRM 4 januari 2008, nrs. 25834/05 en 27815/05 (*Imbert de Tremiolles*), *EHRC* 2008/48, EHRM 22 januari 2009, nr. 3991/03 ('*Bulves*' AD), *FED* 2009/34 en EHRM 2 februari 2010, nr. 3278/06 (*Monedero*), *EHRC* 2010/66.

64 Naast de hierna te noemen gevallen ook HR 29 oktober 2010, *BNB* 2011/51, waarin werd verworpen belanghebbendes betoog – onder verwijzing naar EHRM 22 februari 2005 en (Grote Kamer) 19 juni 2006, nr. 35014/97 (*Hutten-Czapska*), *EHRC* 2005/44 en *EHRC* 2006/105 – dat van een eigenaar van verhuurde woningen geen rioolrecht mag worden geheven voor zover dat recht niet aan de huurders kan worden doorberekend.

abstracto had geklaagd over de wettelijke regeling en verder geen concrete stellingen had ingenomen ter staving dat zijn omstandigheden sprake is van een excessieve last.<sup>65</sup>

Op het terrein van tariefstellingen zijn door de Hoge Raad twee arresten geweest. In HR 19 oktober 2007, *BNB* 2008/17 stond ter discussie het successierechtstarief voor tariefgroep III (voor 'derden'), dat indertijd kon oplopen tot 68%. De Hoge Raad was van oordeel dat de wetgever met deze tariefstelling niet de hem toekomende ruimte beoordelingsvrijheid heeft overschreden. In HR 5 maart 2010, *BNB* 2010/143 was de tariefstelling van betekenisingskosten aan de orde. Zoals eerder (paragraaf 2.1) opgemerkt brengt die tariefstelling mee dat de in rekening gebrachte kosten kunnen oplopen tot meer dan € 10.000. De Hoge Raad oordeelde dat van deze tariefstelling niet kan worden gezegd dat zij elke redelijke grond ontbeert. De Hoge Raad overwoog daartoe dat het ter stimulering van tijdige betaling van belastingsschulden de wetgever vrijstond om een bedrag in rekening te brengen dat onder omstandigheden hoger is dan de werkelijke kosten van de invordering en nam in aanmerking dat het bedrag wordt berekend volgens een nauwkeurig in de wet omschreven tarief, is gekoppeld aan de hoogte van het in te vorderen bedrag en is gebonden aan een absoluut maximum.<sup>66</sup> Verder was van een buitensporige last geen sprake door de enkele omstandigheid dat de belanghebbende destijds niet over de benodigde middelen beschikte om de belastingsschuld te voldoen.

Van forfaits en ficties die betrekking hebben op de heffingsgrondslag maakt de belastingwetgever regelmatig gebruik. Pogingen van belastingplichtigen om een dergelijk forfait of fictie aan te vechten met een beroep op artikel 1 EP EVRM zijn tot nu toe mislukt.<sup>67</sup> Het bekendste voorbeeld van een forfait of fictie is de heffingsgrondslag van Box 3: niet de daadwerkelijke vermogensinkomsten worden belast, maar een forfaitair rendement van 4% van het vermogen, om welk vermogen bovendien een 'fictie'-geur hangt. Tot 1 januari 2011 werd dat vermogen bepaald door het gemiddelde van het vermogen aan het begin en dat aan het eind van het jaar. Een grote vermogensaanwas aan het eind van het jaar heeft dan een grote invloed op het forfaitaire rendement in dat jaar (terwijl dat vermogen in zoverre niet of nauwelijks heeft kunnen renderen). Ter zake van het meest extreme en tot de verbeelding sprekende geval – de hoofdprijs bij de eindejaarsloterij – heeft A-G Niessen recent geconcludeerd dat artikel 1 EP EVRM niet wordt geschonden door een dergelijke vermogensaanwas in aanmerking te nemen.<sup>68</sup> Conceptueel vergelijkbaar met de kwestie rondom het gemiddelde vermogen waarvoor bij de Box 3-heffing werd uitgegaan, is de kwestie dat – gedurende enige jaren – bij de berekening van heffingsrente als startpunt voor de berekeningsperiode werd uitgegaan van het midden van het belastingjaar. Dit was gebaseerd op de gedachte (fictie) dat het belastbaar inkomen en daarmee de materiële belastingsschuld gelijkmatig aangroeit gedurende het jaar. Dit kan meebrengen dat heffingsrente in rekening wordt gebracht terwijl de belastingplichtige nauwelijks rentevoordeel heeft gehad, bijvoorbeeld in het geval dat het grootste deel van inkomen aan het eind van het jaar is verdiend. Kort na het einde van deze kroniekperiode heeft de Hoge Raad ter zake van een dergelijk geval

65 Bijv. HR 27 juni 2008, *BNB* 2008/232, HR 29 oktober 2010, *BNB* 2011/51, HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65, en HR 12 augustus 2011, *V-N* 2011/39.14.

66 In HR 12 november 2010, *BNB* 2011/80 werd hieraan nog toegevoegd dat de conclusie niet anders wordt indien het bedrag dat in totaal op grond van de Kostenwet gegeven wordt, structureel en substantieel hoger zou zijn dan de totale kosten van invordering.

67 Bijv. ook HR 3 april 2009, *BNB* 2009/268, inzake de forfaitaire vaststelling van belastbare hoeveelheden voor de stikstof- en fosfaatheffing als voorzien in de Meststoffenwet.

68 Conclusie van 14 juni 2011, nr. 10/03727, *V-N* 2011/38.8.



(een inkomen van € 70 miljoen op 30 november) geoordeeld dat artikel 1 EP EVRM niet wordt geschonden.<sup>69</sup>

In de zaak *'Bulves' AD* achtte het EHRM een weigering door de Bulgaarse belastingdienst van aftrek van inkoop-BTW in strijd met artikel 1 EP EVRM.<sup>70</sup> Aanleiding voor die weigering – die een wettelijke basis had – was dat de leverancier van belanghebbende die BTW niet (tijdig) had afgedragen. Het EHRM achtte de weigering disproportioneel. Volgens het EHRM was sprake van een rigide toepassing van de wetgeving, in die zin dat de weigering van BTW-aftrek automatisch plaatsvond zonder rekening te houden met relevante factoren. Die factoren waren onder meer dat (i) belanghebbende tijdig en volledig had voldaan aan zijn BTW-rapportageverplichtingen, (ii) dat belanghebbende het niet in zijn macht heeft te verzekeren dat de leverancier aan zijn BTW-verplichtingen voldoet, en (iii) dat geen sprake was van fraude in het BTW-systeem waarvan belanghebbende kennis had (kunnen krijgen).<sup>71</sup> Dat het struikelpunt hier de rigide toepassing is en dat de omstandigheden van het geval doorslaggevend zijn, blijkt uit latere Bulgaarse zaken. In sommige van die zaken werd geen schending aangenomen, omdat de omstandigheden anders waren en de belastingdienst wel oog had gehad voor de omstandigheden van het geval.<sup>72</sup>

Hiervoor noemde ik enige nationale arresten waarin de desbetreffende tariefstelling, forfait of fictie de toets van artikel 1 EP EVRM kon doorstaan. Dat bij dergelijke regelingen niet snel sprake zal zijn van een excessieve last, vindt steun in de *Imbert de Tremiolles*-zaak.<sup>73</sup> Die zaak betrof een soort vermogensbelasting voor rijken (*'l'impôt de solidarité sur la fortune'*) in Frankrijk. Er gold daarbij een bovengrens: de belasting mocht niet hoger zijn dan 85% van het inkomen. Het EHRM accepteerde deze bovengrens.<sup>74</sup> Uit de beslissing van het EHRM valt verder op te maken dat het tevens accepteerde dat tot de heffingsgrondslag ook vermogen behoort dat geen inkomen genereert.

Een schending van artikel 1 EP EVRM achtte het EHRM aanwezig in de situatie waarin niet ten uitvoer werd gebracht een, voor de belanghebbende gunstig uitpakkende, eindbeslissing van een rechter in een geschil over de hoogte van de wederzijdse belastingvorderingen tussen de belanghebbende en de fiscus.<sup>75</sup>

In de zaak *Monedero* toetst het EHRM (de hoogte van) de opgelegde boeten uitgebreid aan artikel 1 EP EVRM. De ruime beoordelingsruimte voor de nationale autoriteiten op het gebied van belastingen strekt zich ook uit tot dat terrein. Deze beoordelingsmarge wordt overtreden wanneer een belastingboete onevenredig hoog is. De evenredigheid van een boete moet worden

69 HR 12 augustus 2011, V-N 2011/39.14. Dit oordeel kon naar mijn mening al afgeleid worden uit HR 21 mei 2010, BNB 2010/258 mede in het licht van de conclusie van A-G Van Ballegooijen.

70 EHRM 22 januari 2009, nr. 3991/03 (*'Bulves' AD*), FED 2009/34. Zie ook EHRM 18 maart 2010, nr. 6689/03 (Business Support Centre). Zie over deze arresten bijv. Lubka Tzenova, *International VAT Monitor* 2010, p. 346-350.

71 Zie voor deze factoren de samenvatting van de *Bulves*-zaak die gegeven wordt door EHRM 25 januari 2011, nrs. 26553/05 etc. (Nazarev). In de *Bulves*-zaak zelf nam het EHRM meer factoren in aanmerking (waaronder de omstandigheid dat de leverancier de BTW uiteindelijk wel had betaald).

72 EHRM 25 januari 2011, nrs. 26553/05 etc. (Nazarev e.a.).

73 EHRM 4 januari 2008, nrs. 25834/05 en 27815/05 (*Imbert de Tremiolles*), EHRC 2008/48.

74 Baker, *European Taxation* 2008, p. 316 lijkt uit het arrest af te leiden dat het EHRM een (souverend) oordeel heeft gegeven over de situatie dat het totale bedrag aan belasting(en) hoger was dan de inkomsten van belanghebbenden. Zie ik het goed, dan stuiten volgens het EHRM de klachten ter zake echter af op de uit de nationale rechtsgang blijken ongefundeerdheid van de stelling van belanghebbenden dat die situatie zich voordeed.

75 EHRM 14 april 2009, nr. 29268/03 (S.C. Ghepardul S.R.L.).

beoordeeld aan de hand van de zwaarte van een overtreding. In dit geval werd in aanmerking genomen dat het ging om gokactiviteiten. Hoewel het om behoorlijk hoge boeten ging was van een schending volgens het EHRM geen sprake.<sup>76</sup>

### 3.6 Overgangsrecht<sup>77</sup>

Op het gebied van fiscaal overgangsrecht komt de meest belangwekkende jurisprudentie van het EHRM. In de zaak *Joubert* heeft het EHRM een schending aangenomen van artikel 1 EP EVRM in verband met de terugwerkende kracht van een belastingwet.<sup>78</sup> Aan de orde was dat een navorderingsaanslag was opgelegd door een onderdeel van de Franse fiscus, dat daartoe in het desbetreffende geval niet bevoegd was. Bij wetswijziging met terugwerkende kracht werd dit bevoegdheidsgebrek – dat zich ook in andere gevallen had voorgedaan – hersteld. Omdat belanghebbenden inmiddels een rechterlijke procedure waren gestart, was sprake van een legislatieve interventie in een lopende procedure. Voor die situatie hanteert het EHRM een streng toetsingskader (zie paragraaf 2.2). Meest opvallende punt in deze zaak is dat het EHRM geen legitiem doel in het algemeen belang aanwezig acht. Het betrokken belang van FF 1.1 miljard was dat volgens het EHRM niet. Relevant daarvoor was enerzijds de vooropstelling ‘qu’en principe ce seul intérêt financier ne permet pas de justifier l’intervention rétroactive d’une loi de validation’ en anderzijds dat de overheid niet had aangevoerd dat dit bedrag een dusdanige invloed op de begroting heeft dat het algemeen belang wordt getroffen.

Ik heb hier moeite mee: in aanmerking genomen de ruime beoordelingsvrijheid en dat het hier om belastingheffing gaat en nog los ervan dat het hier om een reparatie van een bevoegdheidsgebrek gaat, vind ik het moeilijk te verklaren dat een budgettair belang niet wordt aangemerkt als een legitiem doel in het algemeen belang. Het is mijns inziens zuiverder om dat belang wel als zodanig aan te merken en vervolgens het onvoldoende gewicht ervan pas tot uitdrukking te laten komen bij de evenredigheidstoets. Vragen roept dit arrest ook op wat betreft de verhouding tot een eerdere belastingzaak, waarin het om een reparatie van een lacune in de materiële belastingwetgeving ging, maar waarbij het EHRM geen schending aanwezig achtte.<sup>79</sup> Opvallend is verder dat het EHRM als billijke genoegdoening (artikel 41 EVRM) voldoende acht zijn oordeel dat sprake is van schending van artikel 1 EP Protocol, en niet overgaat tot een schadevergoeding ter hoogte van het belastingbedrag. Het EHRM neemt daarbij onder meer in aanmerking dat de belastingplichtigen hadden toegegeven dat ze een substantiële fout in hun aangifte hadden gemaakt.

De zaak *Di Belmonte* betrof een belanghebbende die na een jarenlange juridische procedure een vergoeding voor onteigening toegekend had gekregen bij eindvonnis in mei 1991.<sup>80</sup> Belanghebbende ontving echter pas vanaf mei 1992 betalingen. Ondertussen was op 1 januari 1992 een wet in werking getreden die inhield dat een bronbelasting van 20% diende te worden

76 EHRM 2 februari 2010, nr. 32798/06 (Monedero), EHRC 2010/66. In de fiscale boetezaak EHRM 5 januari 2010, nr. 13102/04 (Impar Ltd) was evenmin sprake van een schending.

77 In deze kroniekperiode zijn twee proefschriften over fiscaal overgangsrecht verschenen, die beide ook aandacht besteden aan art. 1 EP EVRM; M. Schuver-Bravenboer, *Fiscaal overgangsbeleid*, 2009, en Pauwels 2009 (*supra* noot 19).

78 EHRM 23 juli 2009, nr. 30345/05 (Joubert).

79 EHRM 23 oktober 1997, nrs. 21319/93 etc. (Building Societies).

80 EHRM 16 maart 2010, nr. 72638/01 (Di Belmonte).

ingehouden op onteigeningsvergoedingen. Deze bronbelasting werd ook op de betalingen aan belanghebbende ingehouden. Het EHRM achtte dit in strijd met artikel 1 EP EVRM. Hoewel dit wellicht een 'terugwerkende kracht'-zaak lijkt, ligt daarin naar mijn mening niet het pijnpunt voor het EHRM. Ten eerste liet het EHRM (wijselijk) in het midden of er sprake was van terugwerkende kracht. Ten tweede was voor het EHRM vooral het knelpunt dat de vertraging van de betalingen de oorzaak ervan was dat de betalingen onder de nieuwe bronbelasting vielen.<sup>81</sup>

Voor de Hoge Raad wordt regelmatig een beroep op artikel 1 EP EVRM gedaan in verband met het overgangsrecht bij een wijziging of invoering van regelgeving, veelal met het argument dat gerechtvaardigde verwachtingen zijn geschonden. In deze kroniekperiode zijn alle beroepen tevergeefs geweest. Het gaat onder meer om de volgende zaken:<sup>82</sup>

- HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/238 inzake de materieel terugwerkende kracht van artikel 70c, tweede lid, van de Wet IB 1964, waarvan de invoering als gevolg had dat een waardeinstijging van bepaalde aandelen niet meer belastingvrij is bij realisatie ervan na het ingangstijdstip van de werking van dat artikel, ook niet voor zover de waardeinstijging in het verleden heeft plaatsgevonden.
- HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48 inzake hiervoor in paragraaf 3.3 al genoemde formeel terugwerkende kracht van de afschaffing van de pc-privéregeling, waarbij gebruik was gemaakt van de techniek van 'wetgeving per persbericht'.
- HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65 (in afwijking van de conclusie van A-G Van Hilten) inzake de afschaffing van het lage motorrijtuigenbelasting-tarief voor bestelauto's zonder eerbiedigende werking.

De Hoge Raad<sup>83</sup> gaat bij de toetsing veelal uit van het kader dat de ontvankelijkheidsbeslissing in de (belasting)zaak *M.A. e.a.* geeft.<sup>84</sup> In verband met formeel terugwerkende kracht is ten eerste van belang dat het EHRM in de zaak in de zaak *M.A. e.a.* heeft geoordeeld dat terugwerkende kracht niet per se een schending van art. 1 EP EVRM betekent.<sup>85</sup> Vervolgens hanteert de Hoge Raad – met in aanmerkingneming van een 'wide margin of appreciation' voor de wetgever – de toets of niet een onredelijke last wordt gelegd waarbij het ontbreekt aan een 'fair balance' tussen de tussen de betrokken belangen.<sup>86</sup> Daarbij gaat het enerzijds om de met terug-

81 Ter vergelijking in EHRM 3 juni 2004, nr. 72665/01 (Di Belmonte nr. 2), was een vergelijkbaar geval aan de orde maar was het eindvonnis kort voor de inwerkingtreding gewezen, en achtte het EHRM art. 1 EP EVRM niet geschonden.

82 Zie verder ook HR 7 december 2007, *BNB* 2008/34 (overgangsregeling voor verliezen), HR 27 juni 2008, *BNB* 2008/232 (niet voorzien in overgangsregeling voor leningen bij aanpassing 'eigen woning'-begrip), HR 16 januari 2009, *BNB* 2009/113 (pensioenuitkeringen van internationale organisaties alsnog belast; formeel terugwerkende kracht) en HR 15 april 2011, *V-N* 2011/20.7 (conserverende heffing bij emigratie over opgebouwde pensioenaanspraken, ook voor zover die zijn verkregen vóór de inwerkingtreding). Zie CBB 4 juni 2008, *AB* 2008/345 dat niet in strijd achtte met art. 1 EP EVRM de formeel terugwerkende kracht van een wet die was ingevoerd ter reparatie van het ontbreken van een geldige juridische grondslag voor een productschapheffing.

83 Ook de CBB overigens (CBB 4 juni 2008, *AB* 2008/345).

84 EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95 (*M.A. e.a.*), *FED* 2003/604.

85 In deze periode herhaald in bijv. de belastingzaak EHRM 16 maart 2010, nr. 72638/01 (Di Belmonte), alsmede de niet-belastingzaak EHRM 18 mei 2010, nr. 16021/02 (*Plalam S.P.A.*), *AB* 2010/189.

86 Vgl. HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/238 en HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48.

werking beoogde belangen, in welk kader van belang is de reden voor de terugwerking. Het voorkomen van aankondigingseffecten en de daarmee gepaarde budgettaire derving is aanvaard als een valide reden.<sup>87</sup> Anderzijds gaat het om de positie van de belanghebbende, waarbij vooral een rol spelen zijn belang dat zijn gerechtvaardigde verwachtingen worden gerespecteerd en de financiële gevolgen van de terugwerking voor zijn positie.<sup>88</sup> Indien die financiële gevolgen beperkt zijn, lijkt dat zwaar mee te wegen bij de belangenafweging.<sup>89</sup> Bij de vraag of sprake is van aantasting van gerechtvaardigde verwachtingen door de terugwerking speelt een belangrijke rol of de regeling en de terugwerking ervan voorzienbaar waren. Een dergelijke voorzienbaarheid is aangenomen in het geval waarin de terugwerking kenbaar was door een persbericht en de inhoud van de voorgenomen wetswijziging in dat persbericht voldoende duidelijk was weergegeven.<sup>90</sup>

In verband met materieel terugwerkende kracht is van groot belang het op de zaak *M.A.* gebaseerde uitgangspunt van de Hoge Raad dat het enkele doorkruisen van een bepaalde verwachting die is gebaseerd op het ongewijzigd blijven van de belastingwet, op zichzelf nog geen schending van artikel 1 EP EVRM inhoudt.<sup>91</sup> Verder is van belang dat indien een nadelige belastingwijziging zoals een tariefsverhoging ook leidt tot een waardedaling van het desbetreffende activum, deze combinatie nog niet zonder meer inhoudt dat sprake is van een buitensporige last.<sup>92</sup>

Vermelding verdient tot slot de uitspraak van rechtbank Utrecht 26 november 2010, LJN BO5098, *SEW* 2011/53 die de aan woningbouwcorporaties opgelegde bijdrageheffing bijzondere projectsteun ('Vogelaarheffing') op zichzelf niet in strijd achtte met artikel 1 EP EVRM maar die strijd wel aanwezig achtte voor de bij besluit van 20 oktober 2008 opgelegde bijdrageheffing over het jaar 2008. Redengevend voor de rechtbank was dat die heffing onvoldoende voorzienbaar was, in aanmerking genomen dat enerzijds van de mogelijkheid van bijdrageheffing tot februari 2008 geen sprake was en anderzijds woningbouwcorporaties al in het najaar van 2007 hun begroting voor 2008 moesten opstellen.

#### 4 Verbod van discriminatie<sup>93</sup>

##### 4.1 Toepassingsgebied

De vorige kroniek maakte in verband met het discriminatieverbod van artikel 26 IVBPR melding van de niet-ontvankelijkheidsbeslissing door het Human Rights Committee van de Verenigde Naties in de zaak *De Vos*.<sup>94</sup> Uit die beslissing kan worden afgeleid dat in de visie van het HRC

<sup>87</sup> HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48.

<sup>88</sup> HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48.

<sup>89</sup> Vgl. vooral HR 16 januari 2009, *BNB* 2009/113 en in mindere mate HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48.

<sup>90</sup> HR 2 oktober 2009, *BNB* 2011/48.

<sup>91</sup> HR 10 juli 2009, *BNB* 2009/238 en HR 15 april 2011, *V-N* 2011/20.7. Denkbaar is overigens dat onder bijkomende omstandigheden wel sprake is van een schending; vgl. de niet-belastingzaak EHRM 18 mei 2010, nr. 16021/02 (*Plalam S.P.A.*), *AB* 2010/189, inzake een subsidie.

<sup>92</sup> HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65. Zie ook mijn aantekening bij dit arrest in *FED* 2011/33.

<sup>93</sup> Zie hierover bijv. R.E.C.M. Niessen, *Tijdschrift voor formeel belastingrecht* 2009, nr. 1.

<sup>94</sup> VN-Mensenrechtencomité 25 juli 2005, nr. 1192/2003 (*De Vos*), *BNB* 2005/349.

in gevallen waarin geklaagd wordt over een technisch onderscheid dat een fiscale regeling maakt, veelal niet toegekomen wordt aan toetsing aan artikel 26 IVBPR. In de vorige kroniek is opgemerkt dat de Hoge Raad nog geen arresten had gewezen waarin de visie van het HRC werd gevolgd. Daarin is in deze kroniekperiode geen verandering gekomen.<sup>95</sup> Daarbij is van belang dat het discriminatieverbod ook opgenomen is in het EVRM. De Hoge Raad toetst een door de fiscale wetgeving gemaakt onderscheid, hoe mensenrechtelijk-futiel van aard het ook mag zijn, aan het EVRM-discriminatieverbod. Dat valt toe te juichen uit het oogpunt van de rechter als (mede-)bewaker van wetgevingkwaliteit. Het is bovendien (meer) bevredigend voor de procederende burger, die immers een inhoudelijke reactie krijgt op zijn standpunt. Meer recente (niet-fiscale) jurisprudentie van het EHRM doet evenwel de vraag rijzen of de Hoge Raad wel terecht tot toetsing aan het discriminatieverbod overgaat in gevallen waarin het bestreden onderscheid een sterk technisch onderscheid betreft. Uit die EHRM-jurisprudentie – die evenwel bepaald niet eenduidig is – lijkt namelijk te kunnen worden afgeleid dat wil een onderscheid onder het toepassingsbereik van het discriminatieverbod vallen, het moet zijn terug te leiden tot een onderscheid op basis van een ‘persoonlijk kenmerk’.<sup>96</sup> Het valt daarom in het licht van deze jurisprudentie te betwijfelen of bijvoorbeeld het onderscheid dat in de zaak *De Vos* aan de orde was – namelijk onderscheid naar gelang belastingplichtigen meer of minder dan 30 kilometer van hun werk wonen, waarbij de Hoge Raad had geoordeeld dat sprake was van schending van het EVRM-discriminatieverbod<sup>97</sup> – thans nog wel onder dat toepassingsbereik zou vallen. Wat ervan zijn, de hiervoor bedoelde jurisprudentie van het EHRM roept sowieso afbakeningproblemen op – wanneer is er een voldoende band met een ‘persoonlijk kenmerk’? – temeer het EHRM (soms) blijkt geeft van een ruime opvatting.<sup>98</sup> Mede gelet hierop verwacht ik niet dat de Hoge Raad zonder de duidelijk noodzaak daartoe na expliciete EHRM-arresten een standpunt zal innemen wat betreft het toepassingsbereik van het EVRM-discriminatieverbod. Die kwestie kan in het midden blijven in het geval waarin het desbetreffende gemaakte onderscheid de toets van het discriminatieverbod sowieso kan doorstaan, hetgeen uitgaande van de jurisprudentie van de Hoge Raad van de afgelopen tien jaar nagenoeg steeds het geval zal zijn.

#### 4.2 Verworpen beroepen op schending van het discriminatieverbod

De onderhavige kroniekperiode geeft wat betreft de jurisprudentie van de Hoge Raad hetzelfde beeld als de vorige: (i) belastingplichtigen nemen in rechterlijke procedures met regelmaat het standpunt in dat de desbetreffende wettelijke regeling het discriminatieverbod schendt, en (ii) de Hoge Raad gaat niet mee in dat betoog. Een belangrijke oorzaak van dit laatste is de ruime beoordelingsvrijheid die de Hoge Raad – zich baserend op de zaak *Della Ciaja*<sup>99</sup> – de wetgever

95 In conclusies van advocaten-generaal wordt regelmatig wel expliciet aandacht besteed aan de *De Vos*-zaak; zie bijv. A-G Wattel voor HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79 en A-G Van Hilten voor HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65.

96 Zie mijn aantekening in *FED* 2011/33 met verwijzing naar, en gebruik makend van, de analyse van Gerards in *EHRC* 2010/94.

97 HR 15 juli 1998, *BNB* 1998/293.

98 Vgl. het overzicht dat het EHRM geeft in EHRM 13 september 2007, no. 7205/07 (Clift), *EHRC* 2010/94, r.o. 58.

99 EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99 (*Della Ciaja*), *BNB* 2002/398. In HR 19 oktober 2007, *BNB* 2008/17 werd ook verwezen naar EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05 (*Burden & Burden*), *EHRC* 2007/18.

laat op het terrein van belastingen<sup>100</sup> bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en zo ja of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen; de rechter dient de keuze van de wetgever te eerbiedigen, tenzij dat van redelijke grond onbloomt is.<sup>101</sup> Over de vraag of de *nationale* rechter dezelfde ruime beoordelingsvrijheid aan de wetgever dient te laten als de beoordelingsvrijheid die het EHRM aan de nationale wetgever laat op het terrein van belastingen, is gedebatteerd in de fiscale literatuur.<sup>102</sup> Tevens is de vraag aan de orde gesteld of de rechter niet indringender de realiteitswaarde van de door de wetgever aangevoerde rechtvaardigingsgrond(en) voor een gemaakt onderscheid zou moeten toetsen.<sup>103</sup> Op veel van de arresten in deze kroniekperiode is overigens mijns inziens weinig kritiek mogelijk nu daarbij technische of belastingrechtelijke onderscheidingen aan de orde zijn waarvan op het eerste gezicht al duidelijk is dat de wetgever die mag maken.

Sommige zaken liggen echter lastiger. Ik licht er één uit: HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3. Aan de orde was dat de afkopsom van alimentatie aan een gewezen ongehuwde (niet-geregistreerde) partner niet aftrekbaar is, terwijl de afkopsom van alimentatie aan een gewezen gehuwde wel aftrekbaar is. Daarbij verdient opmerking dat een reguliere alimentatie, ook aan een gewezen ongehuwde partner, (wel) aftrekbaar is, alsmede dat de niet-aftrekbaarheid van de afkopsom voor asymmetrie zorgt omdat de afkopsom wel belast is bij de ontvanger. Het Hof was van oordeel dat het discriminatieverbod geschonden was en voorzag in het rechtstekort door de afkopsom aftrekbaar te achten. A-G Niessen kwam tot de conclusie dat toereikende rechtvaardigingsgronden voor de ‘duidelijk ongelijke behandeling’ van gelijke gevallen afwezig waren, maar dat het voor het desbetreffende jaar nog niet aan de rechter was om in te grijpen. Ten overvloede gaf de A-G aan dat zijn conclusie anders was voor de wetgeving vanaf het jaar 2001 (waarin de Wet IB 2001 is ingevoerd ter vervanging van de Wet IB 1964). De Hoge Raad was (echter) van oordeel dat er geen sprake is van schending van het discriminatieverbod, omdat het (kennelijke) motief voor het verschil in behandeling niet van redelijk grond ontbloomt is. De rechter overwoog dat aangenomen moet worden dat de wetgever de aftrekmogelijkheid heeft willen beperken tot gevallen waarin aan vormvoorschriften moet worden voldaan, zodat manipulatie minder waarschijnlijk is. Daarbij sloot aan de argumentatie van de Staatssecretaris in cassatie dat, kort gezegd, gegeven de reeks handelingen die daarvoor nodig is en de gevolgen ervan, manipulatie bij degenen die hun samenwoning formaliseren minder waarschijnlijk is dan in de verhouding tussen ongehuwde en ongeregistreerde partners. *BNB*-annotator Happé was zeer kritisch over dit arrest. Zo al sprake was van een legitiem doel voor de ongelijke behande-

100 Dat geldt ook op het gebied van sociale zekerheid; zie in deze kroniekperiode HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285 met verwijzing naar EHRM 18 februari 2009, nr. 5507/00 (Andrejeva), EHRM 12 april 2006, nr. 65731/01 (Stec), *RSV* 2007/44, en EHRM 4 november 2008, nr. 42184/05 (Carson e.a.).

101 Zie voor algemene uiteenzettingen van het gehanteerde toetsingskader in deze kroniekperiode bijv. HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7 en HR 21 november 2008, *BNB* 2009/9.

102 Zie enerzijds R.H. Happé, ‘Het gelijkheidsbeginsel: de rechtspraak van het EHRM biedt meer ruimte dan de Hoge Raad benut’, in: L.J.A. Pieterse (red.), *Draaieirkeis van formeel belastingrecht* (Niessen-bundel), Amersfoort: Sdu 2009, p. 175-186, en anderzijds J.W. van den Berge, ‘Reageren op Straatsburg; toetsing van wetgeving aan het verdragsrechtelijke discriminatieverbod (artikel 14 EVRM)’, in: J.L.M. Gribnau (red.), *Principieel belastingrecht* (Happé-bundel), Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011, p. 11-20.

103 Niessen 2009 (*supra* noot 93), par. 4.4.

ling, was er zijns inziens sprake van disproportionaliteit, in aanmerking genomen dat het om een regeling gaat die een duidelijke impact op het privé- en familieleven heeft.

Gelet op de omvang van deze bijdrage, het grote aantal zaken waarin een beroep op het discriminatieverbod verworpen is, en het vaak fiscaal-technische karakter van de ter discussie gestelde regelingen, bespreek ik verder niet elke zaak afzonderlijk – hoezeer sommige zaken ook interessant zijn, bijvoorbeeld reeds omdat de feitenrechter of de A-G wél het discriminatieverbod geschonden achtte<sup>104</sup> – en volsta ik met het maken van opmerkingen van meer algemene aard over de jurisprudentie.

Wat betreft de wijze van toetsen merk ik op dat de Hoge Raad het op jurisprudentie van het EHRM gebaseerde kader van de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever ook bij toetsing aan artikel 26 IVBPR hanteert.<sup>105</sup> Verder maakt het Hoge Raad geen onderscheid tussen toetsing aan het accessoire artikel 14 EVRM en die aan het zelfstandige artikel 1 Twaalfde Protocol EVRM,<sup>106</sup> hetgeen ook in de rede ligt gelet op de – voor zover relevant – gelijke bewoordingen van deze bepalingen alsmede de jurisprudentie van het EHRM, die er blijk van geeft dat beide bepalingen hetzelfde worden geïnterpreteerd.<sup>107</sup>

Soms gebruikt de Hoge Raad het traditionele redeneerschema voor het oordeel dat het discriminatieverbod niet wordt geschonden. Het beroep wordt dan – in aanmerking genomen de ruime beoordelingsvrijheid voor de wetgever – afgewezen op de grond dat geen sprake is van gelijke gevallen<sup>108</sup> of op de grond dat er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling van de gelijke gevallen.<sup>109</sup> Strikte rubricering van arresten in deze categorieën blijkt steeds lastiger te zijn. De Hoge Raad laat soms het beroep stranden op de aanwezigheid van een rechtvaardigingsgrond, daarbij expliciet in het midden latend of sprake is van gelijke gevallen.<sup>110</sup> Belangrijker is nog dat sterk in opkomst zijn de meer ‘algemene’ redengevingen. Dan wordt een oordeel over de regeling op zichzelf althans over de achterliggende keuze gegeven zonder aan te geven of het beroep op het discriminatieverbod stuk loopt op de gelijkegevallen-toets of op de rechtvaardigingsgrond. Voorbeelden van dergelijke redengevingen door de rechter zijn dat de wetgever met zijn keuze of oordeel binnen de hem toekomende

104 Behalve HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3 ook HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285 (in afwijking van de uitspraak van de CRvB) inzake een onderscheid tussen personen uit wier relatie een kind is geboren en personen bij wie dat niet het geval is; HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79 (daarmee de in de vorige kroniek vermelde uitspraak van het Hof cassierend) inzake een bij de verlaging van het vennootschapsbelastingtarief in 2002 getroffen overgangsregeling die voor belastingplichtigen met een ‘gebroken boekjaar’ nadelig uitpakt; HR 12 februari 2010, *BNB* 2010/133 (in afwijking van A-G Van Ballegooijen) inzake de uitsluiting van de verzekering voor de Algemene Kinderbijslagwet voor vreemdelingen zonder toereikende verblijfstitel en inzake de beperking van de uitzondering op die uitsluiting tot een bepaalde categorie werknemers.

105 Expliciet in HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285. Vgl. ook HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79.

106 Zie bijv. HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285.

107 Bijv. EHRM 22 december 2009, nrs. 27996/06 en 34836/06 (*Sejdić & Finci*), *EHRC* 2010/17.

108 HR 26 september 2008, *BNB* 2009/23, HR 20 november 2009, *BNB* 2010/40, HR 9 april 2010, *BNB* 2010/219, HR 9 april 2010, *BNB* 2010/291, HR 7 januari 2011, *V-N* 2011/3.17, en HR 4 februari 2011, *V-N* 2011/11.12.

109 HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/243 en HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79.

110 HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7, HR 11 juni 2010, *BNB* 2011/79, HR 7 januari 2011, *BNB* 2011/97, HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/111, HR 7 januari 2011, *BNB* 2011/97, en HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/111.

beoordelingsvrijheid is gebleven,<sup>111</sup> dat de rechter de gemaakte keuze heeft te respecteren,<sup>112</sup> en dat de keuze van de wetgever de algemene toetscriteria kan doorstaan.<sup>113</sup>

In de vorige kroniek is opgemerkt dat de Hoge Raad de wetgever soms te hulp schiet door zelf op zoek te gaan naar een rechtvaardigingsgrond. Dat is in deze kroniekperiode ook gebeurd, ook in de vorm van het gebruik van ‘kennelijk’jes om de redengeving van de wetgever te achterhalen of aan te vullen.<sup>114</sup>

Wat betreft het type gevallen dat in deze periode een aanval met een beroep op het discriminatieverbod hebben overleefd, kunnen de volgende wat meer algemene observaties worden gedaan, waarbij er overigens overlap kan zijn.<sup>115</sup> Tariefgroepindelingen en tariefstellingen hebben de toets aan het discriminatieverbod doorstaan.<sup>116</sup> Verschillen in behandeling naar gelang de samenlevingsvorm konden eveneens door de discriminatieverbod-beugel.<sup>117</sup> Ook rente-aftrekbeperkingen hebben enige aanvallen overleefd.<sup>118</sup> Datzelfde geldt voor de terbeschikking-stellingsregeling in de inkomstenbelasting (die meebrengt dat inkomsten met betrekking tot het ter beschikking stellen in privé van vermogen aan een gelieerde onderneming niet in Box 3 maar in Box 1 worden belast),<sup>119</sup> alsmede voor de wijze waarop het forfaitaire rendement in Box 3 wordt berekend.<sup>120</sup> Intra-EU- en derdelandengevallen zijn als ongelijke gevallen aangemerkt.<sup>121</sup> Gemaakte onderscheidingen bij de belastingheffing betreffende auto's zijn niet discriminatoir gebleken.<sup>122</sup> Wanneer voor een beperkte kring van belastingplichtigen met een bepaald kenmerk een uitzondering wordt gemaakt op een nadelige regeling, willen niet tot die kring behorende belastingplichtigen soms met een beroep op het discriminatieverbod toegang tot (de voordelen van) die kring. Andersom: wanneer een anti-misbruikregeling van toepassing is voor een beperkte kring van gevallen, dan willen degenen die daarbinnen vallen juist buiten die kring geraken met een beroep op discriminatie ten opzichte van de buiten die kring vallende gevallen. De buiten- resp. binnengrenzen van de kringen zijn echter bestand gebleken tegen de beroepen op het discriminatieverbod.<sup>123</sup> Ook een voordeligere behandeling van ondernemers

111 Vgl. HR 19 oktober 2007, *BNB* 2008/17, HR 25 januari 2008, *BNB* 2008/61, HR 18 april 2008, *BNB* 2009/11, HR 13 juni 2008, *BNB* 2008/229, HR 21 november 2008, *BNB* 2009/9, en HR 15 oktober 2010, *V-N* 2010/53.29.

112 HR 9 mei 2008, *BNB* 2008/188 en HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3.

113 Vgl. HR 8 augustus 2008, *BNB* 2008/274, HR 9 oktober 2009, *BNB* 2010/77, en HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7.

114 Vgl. HR 18 april 2008, *BNB* 2009/11, HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3, HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285 en HR 18 december 2009, *BNB* 2010/79.

115 Zie naast de hiervoor genoemde en hierna te noemen gevallen ook HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7 (zeedagenaftrek), HR 13 juni 2008, *BNB* 2008/229 (middelingsregeling), HR 11 juli 2008, *BNB* 2008/243 (alleenstaande-ouderkorting), HR 8 augustus 2008, *BNB* 2008/274 (aftrek wegens geringe eigen woningschuld), HR 20 november 2009, *BNB* 2010/40 (doorschuifregeling), HR 9 april 2010, *BNB* 2010/219 (waardering zelfbewoonde woning successierecht) en HR 4 februari 2011, *BNB* 2011/111 (kinderkorting). In HR 9 oktober 2009, *BNB* 2010/77 (gebruikelijkheidscriterium voor samenwerkingsverbanden) werd ook verworpen het beroep op het Verdrag inzake de uitbanning van alle vormen van discriminatie van vrouwen.

116 HR 19 oktober 2007, *BNB* 2008/17, HR 15 oktober 2010, *V-N* 2010/53.29 en HR 7 januari 2011, *BNB* 2011/97.

117 HR 14 november 2008, *BNB* 2010/3, HR 15 oktober 2010, *V-N* 2010/53.29 en HR 11 juni 2010, *BNB* 2011/79.

118 HR 26 september 2008, *BNB* 2009/23, HR 7 januari 2011, *V-N* 2011/3.17 en HR 4 februari 2011, *V-N* 2011/11.12.

119 HR 25 januari 2008, *BNB* 2008/61 en HR 21 november 2008, *BNB* 2009/9.

120 HR 9 mei 2008, *BNB* 2008/188-189.

121 HR 26 september 2008, *BNB* 2009/23 en HR 9 april 2010, *BNB* 2010/291.

122 HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65 en HR 7 januari 2011, *BNB* 2011/97.

123 HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7, HR 18 april 2008, *BNB* 2009/11, HR 12 februari 2010, *BNB* 2010/133 respectievelijk HR 21 november 2008, *BNB* 2009/9, HR 25 september 2009, *BNB* 2009/285, HR 9 oktober 2009, *BNB* 2010/77 en HR 4 februari 2011, *V-N* 2011/11.12.



of van een bepaalde bedrijfstak is discriminatieverbod-proof gebleken.<sup>124</sup> Verschillen tussen het belastingverdrag met het ene land en dat met een ander land zijn evenmin afgestuit op het discriminatieverbod.<sup>125</sup>

Met betrekking tot jurisprudentie van het EHRM verdient het vervolg van de *Burden & Burden*-zaak vermelding. Ter herinnering: Burden en Burden zijn twee samenwonende zussen, die voorzagen dat wanneer een van hen zou overlijden de ander te maken zou krijgen met een hoge aanslag successierecht (en mogelijk het huis zou moeten verkopen om die aanslag te kunnen betalen), omdat zij in tegenstelling tot gehuwden en geregistreerde partners niet in aanmerking komen voor een vrijstelling. De kamer (vier tegen drie) achtte dit onderscheid niet in strijd met het discriminatieverbod omdat, kort gezegd, de door de wetgever gemaakte keuze binnen de 'wide margin' valt. In deze kroniekperiode heeft de Grote Kamer (dertien tegen twee) hierover beslist. Zij nam al een afslag eerder: er is geen sprake van vergelijkbare gevallen ('the absence of a legally binding agreement (...) renders their relationship of co-habitation (...) fundamentally different to that of a married or civil partnership couple.')<sup>126</sup> Dit arrest is – terecht – kritisch ontvangen in de literatuur.<sup>127</sup>

Wel een schending achtte het EHRM aanwezig in de zaak *Glor* betreffende de Zwitserse belasting die was verschuldigd door degenen die ongeschikt voor de militaire dienstplicht waren bevonden wegens een bepaalde beperking.<sup>128</sup> Voor degenen met een meer serieuze beperking (meer dan 40%) gold echter een vrijstelling. Het EHRM achtte deze grens te arbitrair en achtte geen redelijke rechtvaardiging aanwezig voor het verschil in behandeling binnen de groep van mensen die ongeschikt worden bevonden.

## 5 Overig

### 5.1 Recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven (artikel 8 EVRM)

Ter zake van heffing van griffierecht wees de Hoge Raad het beroep op art. 8 EVRM af omdat de heffing niet het recht op respect voor het privé-, familie- of gezinsleven aantast.<sup>129</sup> Hoewel niet met directe verwijzingen naar art. 8 EVRM, verdient nog vermelding dat het College Bescherming Persoonsgegevens een rapport heeft uitgebracht waarin geconcludeerd wordt dat de Belastingdienst/Toeslagen in strijd met de Wet bescherming persoonsgegevens handelt doordat hij onvoldoende controleert of de regels ter bescherming van fiscale informatie van burgers worden nageleefd bij het opvragen van belastinggegevens door hulp- en informatiepunten, waardoor de kans bestaat dat fiscale gegevens van burgers aan onbevoegden worden verstrekt.<sup>130</sup>

124 HR 9 oktober 2007, *BNB* 2008/7, HR 10 september 2010, *BNB* 2011/65 en HR 7 januari 2011, *BNB* 2011/97.

125 HR 15 april 2011, *V-N* 2011/20.7. Zie over dit onderwerp overigens ook Philip Baker, 'Double Taxation Conventions and Human Rights', in: *Tax Polymath* (Avery Jones-bundel), Amsterdam: IBFD 2010, p. 72-73.

126 EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05 (*Burden & Burden*), *EHRC* 2008/80.

127 Bijv. J.H. Gerards in *EHRC* 2008/80, E.A. Alkema in *NJ* 2008/306 en Philip Baker, *British Tax Review* 2008, p. 329-334.

128 EHRM 30 april 2009, nr. 13444/04 (*Glor*).

129 HR 4 maart 2011, *BNB* 2011/126.

130 Rapport van 11 februari 2011, nr. z2010-00549 ([www.cbpreweb.nl/Pages/pb\\_20110221\\_hip.aspx](http://www.cbpreweb.nl/Pages/pb_20110221_hip.aspx)).

De zaak *André* betrof het geval waarin de Franse fiscus, met rechterlijke toestemming, een doorzoeking had gedaan van het kantoor van een advocaat in verband met de verdenking van een cliënt van belastingontduiking.<sup>131</sup> Behalve dat het EHRM artikel 6 EVRM geschonden achtte (met verwijzing naar de *Ravon*-zaak; zie paragraaf 2.1), achtte het ook artikel 8 EVRM geschonden. Het EHRM had ten eerste aanmerkingen in verband met de eis dat een doorzoeking van een advocatenkantoor gepaard gaat met bijzondere garanties nu zij een inbreuk op het beroepsgeheim vormt en daarmee op het recht van een verdachte niet aan zijn veroordeling mede te werken. Het EHRM achtte de doorzoeking disproportioneel, in aanmerking genomen dat die plaatsvond niet omdat het kantoor verdacht was maar om de hoedanigheid van advocaten van de cliënt, en dat de doorzoeking gebeurde omdat de belastingdienst via de normale fiscale controles onvoldoende belastend materiaal met betrekking tot die cliënt had kunnen vinden. In de zaak *Wasmuth* oordeelde het EHRM dat de verplichting om in Duitsland op een loonbelastingformulier opgaaf te doen of men tot een kerk behoort, zulks in verband met de kerkbelasting, weliswaar een inmenging in door artikel 8 EVRM gewaarborgde rechten betekent, maar dat – met verwijzing naar zijn overwegingen inzake artikel 9 EVRM (zie paragraaf 5.2) – deze inmenging evenredig is ten opzichte van het doel.<sup>132</sup>

## 5.2 Vrijheid van godsdienst (artikel 9 EVRM)

Meest interessante zaak is de Franse zaak *Association Les Témoins de Jéhovah*.<sup>133</sup> Aan deze vereniging – die de Jehova's getuigen-beweging ondersteunt – werd in verband met verkregen giften een navorderingsaanslag van ongeveer EUR 45 miljoen (inclusief rente) opgelegd. Gegeven de hoogte ervan en de gevolgen ervan voor de vereniging achtte het EHRM een aantasting van de vrijheid van godsdienst aanwezig. Een dergelijke aantasting dient 'prescribed by law' te zijn. Interessant is dat het EHRM oordeelde dat op twee punten niet werd voldaan aan de in dat kader (vgl. ook paragraaf 3.3) gestelde kwalitatieve eis van voorzienbaarheid. Ten eerste gaf de desbetreffende wettelijke bepaling niet aan wie onder 'begiftigde' ('le donataire') wordt begrepen, zodat het onduidelijk is of de bepaling ook van toepassing is op rechtspersonen en daarmee op belanghebbende. Van belang was in dat verband dat de wetsgeschiedenis erop duidt dat de bepaling was ingevoerd met het oog op overdrachten binnen families. Het tweede punt had betrekking op het begrip 'révélation'. In het kader van het fiscale boekenonderzoek had belanghebbende op verzoek bepaalde boekhoudgegevens overgelegd. Dit was aangemerkt als een 'révélation' van giften. Deze rechterlijke interpretatie van dat begrip was, aldus het EHRM, voor belanghebbende moeilijk voorzienbaar.

De vrijheid van godsdienst omvat ook het recht om geen religieuze overtuiging te hoeven opgeven. Dit recht was aan de orde in de zojuist genoemde zaak *Wasmuth*.<sup>134</sup> In eerdere jurisprudentie had het EHRM zich streng getoond in verband met de bescherming van dat recht. In dit geval was echter de opgelegde verplichting om op het loonbelastingformulier opgaaf te doen of men tot een kerk behoort, niet onevenredig ten opzichte van het doel van het waarborgen

131 EHRM 24 juli 2008, nr. 18603/03 (*André*), NJ 2009/508.

132 EHRM 17 februari 2011, nr. 12884/03 (*Wasmuth*), EHRC 2011/72.

133 EHRM 30 juni 2011, nr. 8916/05 (*Association Les Témoins de Jéhovah*).

134 EHRM 17 februari 2011, nr. 12884/03 (*Wasmuth*), EHRC 2011/72.

van het recht van kerken om kerkbelasting te heffen, in aanmerking genomen onder meer het beperkte doel en de beperkte informatieve waarde van die opgaaf. In een Russische zaak is geoordeeld dat het toekennen van een fiscaal nummer – door de klagers vergeleken met de ‘mark of the Beast’ – niet de vrijheid van godsdienst schendt.<sup>135</sup> HR 11 juni 2010, *BNB* 2011/79 betrof het onderscheid dat in de Wet IB 2001 wordt gemaakt tussen gehuwden en niet gehuwden in die zin dat gehuwden steeds worden aangemerkt als fiscale partners tenzij sprake is van duurzaam gescheiden leven. Naar het oordeel van de Hoge Raad vormt de regeling – die meebrengt dat in een geval als dat van belanghebbende fiscale partnerschap wordt aangenomen terwijl dat niet het geval zou zijn indien zij niet gehuwd was – geen beperking van de vrijheid van godsdienst.

### 5.3 Recht om te huwen (artikel 12 EVRM)

In een Ierse zaak was de verschuldigde leges om een ‘certificate of approval’ te krijgen om te mogen huwen (in het kader van het tegengaan van schijnhuwelijken) dusdanig hoog dat de desbetreffende belanghebbenden effectief geen gebruik konden maken van het recht om te huwen, hetgeen een schending van artikel 12 EVRM betekent.<sup>136</sup>

### 5.4 Vrijheid van verplaatsing (artikel 2 Vierde Protocol EVRM)

Er is inmiddels de nodige rechtspraak en zeer veel fiscale literatuur over de vraag in hoeverre de zogenaamde ‘exit taxes’ bij emigratie, die de meeste landen – waaronder Nederland – kennen, strijdig zijn met de EU-verdragsvrijheden. Een relatief nieuw element in de discussie is het door artikel 2, tweede lid, Vierde Protocol EVRM gewaarborgde “recht welk land ook, met inbegrip van het eigen land, te verlaten.”<sup>137</sup> Het lijkt mij dat, zo een ‘exit tax’ dat recht al aantast, het EHRM de in het derde lid opgenomen beperkingsclausule zal aangrijpen om lidstaten in elk geval geen restricties op te leggen die verdergaan dan die uit de jurisprudentie van het HvJ voortvloeien.

## 6 Slotbeschouwing

De belangrijkste ontwikkeling is zonder meer dat de Hoge Raad voor het eerst, en nog wel twee keer, een belastingregeling in strijd met artikel 1 EP EVRM heeft geacht, en wel op het punt van de eis van rechtsgeldigheid. Zodra het op de evenredigheidstoets van die bepaling aankomt, zijn beroepen op die bepaling evenwel kansloos gebleken in de nationale jurisprudentie. De trend dat beroepen op het discriminatieverbod (vrijwel) altijd vruchteloos zijn, is ook deze periode doorgezet. Voor de praktijk van groot belang is de genuanceerde beslissing over de doorwerking van de omkering van de bewijslast naar de boetegrondslag. Verder valt op dat

<sup>135</sup> EHRM 3 december 2009, nr. 40010/04 (*Skugar e.a.*).

<sup>136</sup> EHRM 14 december 2010, nr. 34848/07 (*O’Donoghue e.a.*), *EHRC* 2011/38.

<sup>137</sup> Ana Paula Dourado en Pasquale Pistone, *Intertax* 2009, p. 344-345 en Philip Baker 2010 (*supra* noot 126), p. 75.

een 'niche' als de betekenis-kosten interessante vragen heeft opgeroepen. Voor belangrijke jurisprudentie heeft ook de *KB-Lux*-affaire gezorgd. De 'rafelranden' van het belastingrecht blijven zowel in de nationale als EHRM-jurisprudentie afbakeningsvragen oproepen wat betreft het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM. Van de EHRM-jurisprudentie zijn vooral noemenswaardig de zaken *Ravon* (fiscale huiszoeking; toegang tot de rechter), *Bulves* (rigide wetstoepassing), *Joubert* (terugwerkende kracht) en *Association Les Témoins de Jéhovah* (voorzienbaarheid). Tot slot een vooruitblik: met spanning kan worden uitgekeken naar het arrest in de – in deze kroniek verder niet besproken – politiek gevoelige zaak *Yukos* (nr. 14902/04) betreffende torenhoge belastingaanslagen en boeten. Bij beslissing van 29 januari 2009 heeft het EHRM het grootste deel van de klachten ontvankelijk verklaard, waaronder die over de rechtsgeldigheid en proportionaliteit van de belastingaanslagen en van de wijze van inning daarvan.